



# IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita  
delle Risorse dello Studio Professionale

## In evidenza questo mese:

- Le principali scadenze del quarto trimestre 2024
- Gli ultimi controlli in vista dell'invio del Modello Redditi PF
- Le correzioni e integrazioni del Modello IVA TR



**SETTEMBRE 2024**

# INDICE

## Le principali Scadenze del Periodo

Le principali scadenze del quarto trimestre 2024.....	03
<i>a cura di Luca Recchia</i>	

## Soluzioni di Pratica Fiscale

Il concordato preventivo biennale dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 108 del 5 agosto 2024 .....	15
<i>a cura di Luca Malaman</i>	

Gli ultimi controlli in vista dell'invio del Modello Redditi PF.....	20
<i>a cura di Stefano Rossetti</i>	

Il visto di conformità nella dichiarazione Redditi PF 2024 per i soggetti titolari di partita Iva.....	28
<i>a cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio</i>	

### Strumenti Operativi di Lavoro

Il visto di conformità nella dichiarazione Redditi PF titolari di partita Iva 2024: check list.....	38
<i>a cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio</i>	

Le correzioni e integrazioni del Modello IVA TR .....	46
<i>a cura di Vincenzo Verrusio</i>	

Credito d'imposta "Transizione 5.0": decreto attuativo e circolare GSE.....	56
<i>a cura di Massimo Gamberoni</i>	

# Le principali scadenze del quarto trimestre 2024



A cura di Luca Recchia

L'appuntamento dei contribuenti con il fisco nei mesi successivi alla pausa estiva propone una moltitudine di date e adempimenti. Si consideri inoltre che l'esercizio 2024 rappresenta un periodo ricco di novità: tra queste si annovera l'introduzione dell'istituto del Concordato Preventivo Biennale, che ha indubbiamente avuto la sua incidenza nella stesura del calendario fiscale.

Si riportano pertanto in questa sede le principali scadenze fiscali riguardanti il quarto trimestre del periodo 2024.

VERSAMENTO RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E AUTONOMO		SCADENZA: 16 ottobre 2024
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Versamento dell'Iva mensile, nonché delle ritenute operate nel mese di Settembre 2024 riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• redditi da lavoro autonomo;</li> <li>• redditi da lavoro dipendente;</li> <li>• utilizzazioni di marchi e opere dell'ingegno;</li> <li>• provvigioni nei confronti di agenti/rappresentanti;</li> <li>• prestazioni rese nei confronti di condomini.</li> </ul> <p>Vengono altresì inclusi i contributi sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti nel mese di giugno 2024.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Datori di lavoro, condomini e sostituti di imposta che hanno corrisposto nel mese di settembre 2024 dei redditi di cui sopra.</p>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Per le ritenute d'acconto di cui sopra, risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.</p> <p>Per i contributi Inps, al contrario, lo stesso non è utilizzabile.</p> <p>In base alla "tempestività" nel pagamento degli importi dovuti, il sostituto di imposta dovrà versare gli stessi, oltre agli interessi al tasso legale (pari al 2,5% dal 01.01.2024), nonché le relative sanzioni, che variano a seconda dei casi seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ravvedimento "sprint": utilizzabile entro 14 giorni dalla scadenza con applicazione di una sanzione pari allo 0,1% giornaliero (livello massimo, sanzione all'1,4%);</li> <li>• ravvedimento breve: si tratta di quei casi in cui i versamenti vengono effettuati dal 15° giorno ma entro 30 giorni dalla scadenza. La sanzione ammonta nella misura del 1,5%;</li> </ul> <p style="text-align: right;"><i>[segue]</i></p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• ravvedimento intermedio: nell'ipotesi di versamenti effettuati oltre 30 giorni ma entro 90 giorni dalla scadenza. La sanzione ammonta nella misura dell'1,67%;</li> <li>• ravvedimento lungo: si applica a tutti i versamenti eseguiti entro un anno dalla violazione, ovvero, se prevista, entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo in cui è stata commessa la violazione. In questo caso la sanzione ammonta nella misura del 3,75%;</li> <li>• ravvedimento biennale: si applica a tutti i versamenti eseguiti entro 2 anni dalla violazione, ovvero, se prevista, entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo successivo in cui è stata commessa la violazione. In questo caso la sanzione ammonta nella misura del 4,29%;</li> <li>• ravvedimento lunghissimo: in questo caso la sanzione è pari al 5%.</li> </ul>
<p><b>IN SINTESI:</b>          Nell'erogazione dei redditi indicati riguardanti il mese di settembre 2024, il soggetto erogante riveste la qualifica di sostituto di imposta, con l'obbligo in capo allo stesso di versare le relative ritenute entro la scadenza indicata.</p>		

**PRESENTAZIONE ELENCHI INTRASTAT MESE DI SETTEMBRE E 3° TRIMESTRE 2024****SCADENZA: 25 ottobre 2024****AMBITO OGGETTIVO**

Elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie registrate o soggette a registrazione, da parte dei soggetti passivi, per i seguenti periodi:

- 3° trimestre 2024 (luglio, agosto e settembre 2024)
- Mese di settembre 2024

**AMBITO SOGGETTIVO**

Sono interessati da questo adempimento tutti gli operatori che effettuano operazioni intracomunitarie (cessioni di beni/prestazioni di servizi), ossia con soggetti passivi stabiliti in altro stato membro UE.

I soggetti aderenti al regime forfetario compilano gli elenchi intrastat con riferimento alle sole operazioni attive.

**RAVVEDIMENTO OPEROSO / REGIME SANZIONATORIO**

Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.

Si tenga conto che a livello sanzionatorio:

- L'omessa dichiarazione comporta una sanzione da Euro 500 a Euro 1.000 per singolo elenco omesso;
- tardiva dichiarazione: in questo caso l'elenco viene presentato entro 30 giorni dalla richiesta inviata dagli uffici preposti. In questo caso la sanzione ammonta da Euro 250 a Euro 500 per singolo elenco;
- compilazione incompleta, irregolare o inesatta: in questo caso la sanzione è ridotta e varia da Euro 500 a Euro 1.000 per ciascun elenco

**IN SINTESI:**

I contribuenti che effettuano operazioni attive o passive con altri operatori situati in altri stati membri UE devono provvedere a trasmettere periodicamente i modelli Intrastat riepilogativi. Questi elenchi hanno una periodicità, può essere mensile o trimestrale. In particolare:

- trimestrali: sono coloro che hanno effettuato operazioni nei 4 trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazione per un ammontare trimestrale non superiore alla soglia di Euro 50.000;
- mensili: contribuenti che non si trovano nelle condizioni precedenti.

Le neo attività, ossia i contribuenti che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore all'anno, presentano gli elenchi con cadenza trimestrale, purché la soglia sia rispettata nei trimestri già trascorsi.

**TERMINE ULTIMO PER INVIO MODELLO UNICO PERSONE FISICHE,  
SOCIETÀ DI PERSONE E SOCIETÀ DI CAPITALI CON ANNESSA  
ADESIONE AL CONCORDATO BIENNALE**
**SCADENZA: 31 ottobre 2024**
**AMBITO OGGETTIVO**

- I contribuenti in questione devono presentare in forma telematica la dichiarazione dei redditi, a seconda dei casi, modello Redditi Persone Fisiche, modello Redditi Società di Persone, modello Redditi Società di Capitali. Tale scadenza è stata prevista eccezionalmente in concomitanza della prima annualità di applicazione del concordato preventivo biennale.
- I soggetti titolari di attività di impresa di cui al punto successivo rientranti nella normativa dovranno decidere se aderire al Concordato Preventivo Biennale.

**AMBITO SOGGETTIVO**

La norma fa riferimento:

- ai contribuenti che esercitano un'attività economica con ISA approvato e che dichiarano ricavi/compensi non superiori/superiori alla soglia di Euro 5.164.569;
- ai contribuenti che si sono avvalsi del regime forfettario;
- ai contribuenti che si avvalgono del regime degli "ex" minimi di cui al D.L. n. 98/2011;
- ai contribuenti che possiedono quote di partecipazione in società il cui reddito è imputato per trasparenza fiscale ex art. 5 TUIR;
- a coloro che partecipano in associazioni di artisti e professionisti, ovvero che applicano il regime di trasparenza fiscale ex artt. 115-116 TUIR;
- ai soggetti "privati" persone fisiche, soci/non soci di società.

**In sintesi**

Con l'introduzione del concordato preventivo biennale, i termini di presentazione del modello Redditi Persone Fisiche, Società di Persone e Società di Capitali sono stati previsti, limitatamente al periodo 2024, alla data del 31.10.2024. Questa scadenza riguarda i soggetti ISA, nonché i contribuenti forfettari ed "ex minimi", nonché le persone fisiche (soci o non di società).

**CERTIFICAZIONI UNICHE NON RILEVANTI PER LA DICHIARAZIONE  
PRECOMPILATA E MODELLI 770**
**SCADENZA: 31 ottobre 2024**
**OGGETTO**

- Entro la data del 31.10.2024 i sostituti di imposta che hanno corrisposto compensi a percipienti lavoratori autonomi (i cui redditi non incidono ai fini della dichiarazione precompilata) devono provvedere all'invio delle Certificazioni uniche. Ricordiamo che questo adempimento, a partire dal periodo 2025 (per l'anno 2024) scadrà alla data del 31.03.
- Entro la data del 31.10.2024 i sostituti di imposta di cui sopra dovranno presentare modello 770/2024 lavoratori autonomi, dipendenti (a seconda dei redditi corrisposti nel periodo 2023), ovvero modello 770 ordinario.

<b>VERSAMENTO RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E AUTONOMO</b>		<b>SCADENZA: 16 novembre 2024</b>
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Versamento delle ritenute operate nel mese di ottobre 2024 riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• redditi da lavoro autonomo;</li> <li>• redditi da lavoro dipendente;</li> <li>• utilizzazioni di marchi e opere dell'ingegno;</li> <li>• provvigioni nei confronti di agenti / rappresentanti;</li> <li>• prestazioni rese nei confronti di condomini.</li> </ul> <p>Vengono altresì inclusi i contributi sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti nel mese di ottobre 2024.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Datori di lavoro, condomini e sostituti di imposta che hanno corrisposto nel mese di ottobre 2024 dei redditi di cui sopra.</p>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Per le ritenute d'acconto di cui sopra risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso, come precedentemente evidenziato. Per i contributi Inps, al contrario, lo stesso non è utilizzabile.</p>
<p><b>In sintesi</b></p> <p>Nell'erogazione dei redditi indicati riguardanti il mese di ottobre 2024, il soggetto erogante riveste la qualifica di sostituto di imposta, con l'obbligo in capo allo stesso di versare le relative ritenute entro la scadenza indicata.</p>		

<b>CONTRIBUTI INPS AR.CO</b>		<b>SCADENZA: 16 novembre 2024</b>
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Versamento della 3° rata dei contributi INPS fissi sul reddito minimale relativi la gestione Inps Artigiani-Commercianti. Il periodo di riferimento è corrispondente al 3° trimestre 2024.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Devono versare questi importi i soggetti titolari iscritti alla gestione Artigiani Commercianti Inps nel corrispondente periodo di riferimento. Ricordiamo che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i contribuenti forfettari possono fruire di una decontribuzione pari al 33% rispetto l'importo originario;</li> <li>• i soggetti titolari di pensione ultra 65enni iscritti alla gestione Artigiani Commercianti possono fruire di uno sgravio contributivo INPS pari al 50%.</li> </ul>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Con riferimento ai contributi INPS non è previsto l'istituto del ravvedimento operoso.</p>
<p><b>In sintesi</b></p> <p>I contribuenti titolari di attività devono versare entro questa scadenza i contributi INPS "fissi" alla gestione artigiani commercianti. Questi contributi, calcolati sul reddito minimale, sono indipendenti dal fatturato o dal reddito dell'attività medesima.</p>		

AUTOLIQUIDAZIONE INAIL		SCADENZA: 16 novembre 2024
<b>AMBITO OGGETTIVO</b> Versamento della 4° rata dell'auto-liquidazione Inail, nel caso in cui il contribuente avesse optato per il pagamento rateale.	<b>AMBITO SOGGETTIVO</b> I soggetti titolari artigiani e/o i soggetti titolari di impresa e aventi lavoratori dipendenti.	<b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b> Con riferimento ai contributi Inail non è previsto l'istituto del ravvedimento operoso.
<b>In sintesi</b> I soggetti titolari artigiani e/o i soggetti titolari di impresa e aventi lavoratori dipendenti devono obbligatoriamente iscriversi ai fini Inail e procedere con il calcolo dell'autoliquidazione Inail su base annuale. Quest'ultima può essere poi versata in un'unica soluzione, ovvero in un massimo di 4 rate annuali di pari importo.		

LIQUIDAZIONE IVA		SCADENZA: 16 novembre 2024
<b>AMBITO OGGETTIVO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Liquidazione e versamento dell'Iva mensile relativa le operazioni effettuate nel mese di ottobre 2024 (per i contribuenti mensili);</li> <li>Liquidazione e versamento dell'Iva trimestrale derivante dalle operazioni effettuate nel 3° trimestre 2024 (per i contribuenti trimestrali)</li> </ul>	<b>AMBITO SOGGETTIVO</b> Sono interessati dall'adempimento tutti i contribuenti che determinano l'Iva in forma mensile o trimestrale	<b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b> Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.
<b>In sintesi</b> Il versamento dell'Iva deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. Tuttavia, possono optare per la liquidazione Iva trimestrale quei contribuenti che nell'anno di imposta precedente abbiano realizzato un volume d'affari: <ul style="list-style-type: none"> <li>non superiore a Euro 500.000, nel caso di prestazioni di servizi;</li> <li>non superiore a Euro 800.000, nel caso di altre attività.</li> </ul> I contribuenti trimestrali per opzione possono quindi liquidare l'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con maggiorazione a titolo di interesse pari all'1%.		

PRESENTAZIONE ELENCHI INTRASTAT MESE DI OTTOBRE		SCADENZA: 25 novembre 2024
<b>AMBITO OGGETTIVO</b> Elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie registrate o soggette a registrazione, da parte dei soggetti passivi, per i seguenti periodi: <ul style="list-style-type: none"> <li>Mese di ottobre 2024</li> </ul>	<b>AMBITO SOGGETTIVO</b> Sono interessati da questo adempimento tutti gli operatori che effettuano operazioni intracomunitarie (cessioni di beni/prestazioni di servizi), ossia con soggetti passivi stabiliti in altro stato membro UE. I soggetti aderenti al regime forfetario compilano gli elenchi intrastat con riferimento alle sole operazioni attive.	<b>RAVVEDIMENTO OPEROSO / REGIME SANZIONATORIO</b> Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.



<b>IMPOSTE SUI REDDITI – ADDIZIONALI – IRAP PER P. IVA E FORFETTARI - 2<sup>a</sup> RATA DI ACCONTO</b>		<b>SCADENZA: 30 novembre 2024</b>
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>I contribuenti di cui al punto successivo devono effettuare il versamento della 2° rata di acconto delle imposte e contributi dovuti desumibili dalla dichiarazione modello Redditi Persone Fisiche, Redditi Società di Persone e Redditi Società di Capitali.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>La norma fa riferimento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ai contribuenti che esercitano un'attività economica soggetta alle pagelle fiscali (ISA) a prescindere dalle cause di esclusione;</li> <li>• ai contribuenti che si sono avvalsi del regime forfettario;</li> <li>• ai contribuenti che si avvalgono del regime degli "ex" minimi di cui al D.L. n. 98/2011;</li> <li>• ai contribuenti che possiedono quote di partecipazione in società il cui reddito è imputato per trasparenza fiscale ex art. 5 TUIR;</li> <li>• a coloro che partecipano in associazioni di artisti e professionisti, ovvero che applicano il regime di trasparenza fiscale ex artt. 115-116 TUIR;</li> <li>• ai soggetti "privati" persone fisiche, soci/non soci di società.</li> </ul>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Nel caso di mancato pagamento delle imposte è applicabile l'istituto del ravvedimento operoso. Per la parte contributi, non è invece utilizzabile.</p>
<p><b>In sintesi</b></p> <p>Entro la data del 30.11.2024 i contribuenti (persone fisiche, nonché società), devono effettuare il versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi/contributi. Per la parte relativa le imposte, è possibile beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso; al contrario, per la parte contributiva, non è possibile.</p>		

<b>ROTTAMAZIONE QUATER – PAGAMENTO 6° RATA PIANO DILAZIONATO</b>		<b>SCADENZA: 30 novembre 2024</b>
<b>AMBITO OGGETTIVO</b> I contribuenti che hanno presentato domanda di rottamazione quater e che hanno optato per il pagamento rateale dovranno versare, entro questa data, la relativa rata tramite bollettino PagoPa. Il pagamento viene comunque considerato tempestivo, purchè venga effettuato entro il termine di n. 5 giorni di tolleranza.	<b>AMBITO SOGGETTIVO</b> Sono interessati dal suddetto adempimento i soggetti (persone fisiche e società) che hanno presentato domanda di rottamazione quater nel corso del periodo 2023.	<b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b> Il mancato pagamento della rata entro questo termine comporta l'automatica decadenza dal beneficio, con la conseguenza che le cartelle in oggetto ritornano alla situazione originaria (con la applicazione delle sanzioni ordinarie); i versamenti effettuati nel frattempo verranno imputati come acconti da scomputare dal debito originario.
<b>In sintesi</b> I soggetti che hanno presentato domanda di rottamazione quater devono versare entro questa data la rata del piano di rottamazione quater, con l'avvertenza che, nel caso di mancato pagamento, si decade automaticamente dal beneficio correlato a questo istituto. Le somme nel frattempo versate vengono conteggiate come acconti da scomputare dal debito originario.		

<b>COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA 3° TRIMESTRE 2024</b>		<b>SCADENZA: 30 novembre 2024</b>
<b>AMBITO OGGETTIVO</b> Comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche Iva effettuate nel 3° trimestre 2024.	<b>AMBITO SOGGETTIVO</b> Sono interessati dal suddetto adempimento i soggetti passivi Iva (indipendentemente dal fatto che essi siano mensili o trimestrali), con esclusione di quelli non obbligati alla presentazione della dichiarazione annuale Iva, ovvero all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, salvo il caso in cui, nel corso dell'anno, non siano venute meno le condizioni di esonero. L'obbligo non sussiste nei casi di mancanza di dati da compilare, mentre permane nel caso di riporti di crediti da periodi precedenti.	<b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso nel caso di trasmissione di dati incompleti, inesatti oppure omessi;</li> </ul> Nel caso di omessa, incompleta o infedele dichiarazione è prevista una sanzione da Euro 500 a Euro 2.000, ridotta alla metà nel caso di trasmissione dei dati nei 15 giorni successivi la scadenza di legge (ovvero nel medesimo termine è effettuata la trasmissione corretta e aggiornata dei dati).
<b>In sintesi</b> I soggetti Iva sono tenuti alla trasmissione, entro questo termine, del modello LIPE, contenente i seguenti dati: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ammontare complessivo delle operazioni attive e passive del 3° trimestre 2024;</li> <li>• Iva esigibile e/o detratta;</li> <li>• Totale dell'Iva a debito o credito scaturente dal periodo;</li> <li>• Eventuali crediti di imposta;</li> </ul> Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali.		

<b>VERSAMENTO RITENUTE SU REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E AUTONOMO</b>		<b>SCADENZA: 16 dicembre 2024</b>
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Versamento delle ritenute operate nel mese di novembre 2024 riguardo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• redditi da lavoro autonomo;</li> <li>• redditi da lavoro dipendente;</li> <li>• utilizzazioni di marchi e opere dell'ingegno;</li> <li>• provvigioni nei confronti di agenti/rappresentanti;</li> <li>• prestazioni rese nei confronti di condomini.</li> </ul> <p>Vengono altresì inclusi i contributi sui redditi di lavoro dipendente e assimilati corrisposti nel mese di novembre 2024.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Datori di lavoro, condomini e sostituti di imposta che hanno corrisposto nel mese di novembre 2024 dei redditi di cui sopra.</p>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Per le ritenute d'acconto di cui sopra risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso, come precedentemente evidenziato. Per i contributi Inps, al contrario, lo stesso non è utilizzabile.</p>
<p><b>In sintesi</b></p> <p>Nell'erogazione dei redditi indicati riguardanti il mese di novembre 2024, il soggetto erogante riveste la qualifica di sostituto di imposta, con l'obbligo in capo allo stesso di versare le relative ritenute entro la scadenza indicata.</p>		

<b>LIQUIDAZIONE IVA MENSILE DI NOVEMBRE</b>		<b>SCADENZA: 16 dicembre 2024</b>
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Liquidazione e versamento dell'Iva mensile relativa le operazioni effettuate nel mese di novembre per i contribuenti mensili.</p>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Sono interessati dall'adempimento tutti i contribuenti che determinano l'Iva in forma mensile.</p>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.</p>
<p><b>In sintesi</b></p> <p>Per i contribuenti mensili, il versamento dell'Iva deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento. Tuttavia, possono optare per la liquidazione Iva trimestrale quei contribuenti che nell'anno di imposta precedente abbiamo realizzato un volume d'affari:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Non superiore a Euro 500.000 nel caso di prestazioni di servizi;</li> <li>• Non superiore a Euro 800.000 nel caso di altre attività.</li> </ul> <p>I contribuenti trimestrali per opzione possono quindi liquidare l'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con maggiorazione a titolo di interesse pari all'1%.</p>		

VERSAMENTO SALDO IMU		SCADENZA: 16 dicembre 2024
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Liquidazione e versamento del saldo Imu dovuto dai contribuenti che sono proprietari di immobili rientranti tra i soggetti di cui al punto successivo. Essa è dovuta da chi è proprietario di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fabbricati diversi dall'abitazione principale (dove si è stabilita la residenza anagrafica e la dimora fisica);</li> <li>• abitazioni principali signorili (ossia solo quelle accatastate nelle categorie "di lusso" A/1, A/8 e A/9);</li> <li>• aree fabbricabili;</li> <li>• terreni agricoli.</li> </ul>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>L'Imu è dovuta dai seguenti soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• proprietari di fabbricati, aree fabbricabili e terreni;</li> <li>• titolari del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie;</li> <li>• coniuge assegnatario della casa coniugale a seguito di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (ma solo nel caso di abitazione "di lusso");</li> <li>• locatari per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.</li> <li>• concessionari nel caso di concessione di aree demaniali.</li> </ul>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>È prevista la possibilità di usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso.</p>

PRESENTAZIONE ELENCHI INTRASTAT MESE DI NOVEMBRE		SCADENZA: 25 dicembre 2024
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>Elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie registrate o soggette a registrazione, da parte dei soggetti passivi, per i seguenti periodi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mese di novembre 2024</li> </ul>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Sono interessati da questo adempimento tutti gli operatori che effettuano operazioni intracomunitarie (cessioni di beni/prestazioni di servizi), ossia con soggetti passivi stabiliti in altro stato membro UE.</p> <p>I soggetti aderenti al regime forfettario compilano gli elenchi Intrastat con riferimento alle sole operazioni attive.</p>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>Risulta applicabile l'istituto del ravvedimento operoso.</p>

DETERMINAZIONE E VERSAMENTO ACCONTO IVA		SCADENZA: 27 dicembre 2024
<p><b>AMBITO OGGETTIVO</b></p> <p>I contribuenti di cui al punto successivo devono versare l'acconto Iva. Può essere calcolato utilizzando le seguenti metodologie:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Metodo storico: l'importo dovuto è determinato nella misura dell'<b>88% dell'eventuale debito IVA risultante dall'ultima liquidazione dell'anno 2023</b>. Per i contribuenti mensili si fa riferimento all'imposta dovuta nel mese di dicembre 2023, mentre per i contribuenti trimestrali occorre fare riferimento all'IVA dovuta nel quarto trimestre 2023;</li> <li>• Metodo analitico: in questo caso si considerano le operazioni (attive e passive) effettuate nel <b>periodo intercorrente dal 1° dicembre al 20 dicembre 2024</b> (per i contribuenti mensili), ovvero <b>dal 1° ottobre al 20 dicembre 2024</b> (per i contribuenti trimestrali). L'acconto da versare in questo caso è <b>pari al 100% dell'IVA</b> a debito derivante da tale liquidazione;</li> <li>• Metodo previsionale: in questo caso l'acconto è pari alla misura dell'<b>88%</b> dell'IVA che si prevede di versare per l'<b>ultima liquidazione periodica del 2024</b>, cioè per il mese di dicembre (per i contribuenti mensili) e per il quarto trimestre (per i contribuenti trimestrali).</li> </ul>	<p><b>AMBITO SOGGETTIVO</b></p> <p>Sono obbligati a versare l'acconto IVA i contribuenti che effettuano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• liquidazioni e versamenti mensili;</li> <li>• liquidazioni e versamenti trimestrali.</li> </ul> <p><b>Non sono</b>, invece, tenuti al versamento dell'acconto IVA:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i soggetti che hanno <b>avviato</b> l'attività nel corso del periodo 2024;</li> <li>• i soggetti che hanno <b>cessato</b> o cesseranno l'attività nel corso del 2024, ma in ogni caso anteriormente: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) al 1° ottobre 2024, se contribuenti trimestrali;</li> <li>b) al 1° dicembre 2024, se contribuenti mensili</li> </ul> </li> <li>• i contribuenti mensili che, nel mese di dicembre 2023, hanno evidenziato un credito IVA di cui possono o meno aver richiesto il rimborso;</li> <li>• i contribuenti trimestrali se, dalla liquidazione relativa al quarto trimestre del 2023, ovvero dalla dichiarazione relativa al 2023, risultava un credito IVA;</li> <li>• i soggetti che prevedono di chiudere l'ultima liquidazione dell'anno in corso con un'eccedenza detraibile d'imposta;</li> <li>• i contribuenti trimestrali per opzione che prevedono di evidenziare un credito IVA nella dichiarazione annuale per il 2024;</li> <li>• i contribuenti che esercitano attività di intrattenimento</li> <li>• i contribuenti in regime agricolo di esonero;</li> </ul>	<p><b>REGIME SANZIONATORIO / RAVVEDIMENTO OPEROSO</b></p> <p>È possibile fruire dell'istituto del ravvedimento operoso.</p> <p style="text-align: right;"><i>[segue]</i></p>

	<ul style="list-style-type: none"><li>• le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere che applicano il regime forfetario;</li><li>• i contribuenti che hanno usufruito dei <b>regimi di vantaggio</b>;</li><li>• i contribuenti che hanno effettuato esclusivamente operazioni esenti o non imponibili ai fini IVA;</li><li>• i soggetti che hanno effettuato operazioni attive esclusivamente nei confronti della Pubblica amministrazione con il meccanismo dello <b>split payment</b>.</li></ul>	
--	--	--

# Il concordato preventivo biennale dopo le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 108 del 5 agosto 2024



A cura di **Luca Malaman**

Con il mese di agosto l'istituto del concordato preventivo biennale ha definitivamente preso forma, grazie alle modifiche al D.Lgs. 13/2024 apportate dal "decreto correttivo" D.Lgs. n. 108/2024. Il tutto con la finalità di rendere più appetibile tale istituto.

Con l'approvazione del decreto legislativo 108 del 5 agosto 2024 si è conclusa la "revisione" dell'istituto del concordato preventivo biennale (CPB). Come abbiamo già avuto modo di approfondire in un precedente articolo, il software "Il tuo ISA 2024 CPB" (allegato al Modello Unico 2024) è lo strumento necessario per l'elaborazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale e rappresenta inoltre il mezzo attraverso il quale viene elaborata la proposta di concordato.

Aderire al concordato preventivo risulta conveniente, in linea generale, solo per i contribuenti che prevedono di conseguire ricavi o compensi, nei periodi di imposta 2024 e 2025, in aumento rispetto a quanto dichiarato per il periodo di imposta 2023; diversamente, i contribuenti che prevedono andamenti costanti o in calo potrebbero non avere interesse ad aderire, considerando anche il fatto che l'accettazione della proposta è irrevocabile, salvo il ricorrere di situazioni eccezionali.

Il contribuente, se intende aderire, deve inviare il modello mediante apposita adesione al CPB. Le modalità di calcolo della proposta di concordato sono diverse a seconda che si tratti di contribuenti soggetti Isa o contribuenti forfettari.

**Per i contribuenti soggetti Isa** il frutto dell'elaborazione della proposta verrà inserito nel quadro P e, nel caso di accettazione della proposta, dovrà essere barrata la casella P10 "Accettazione proposta di CPB". Il software elabora la proposta di concordato solo quando il contribuente provvede a barrare i righi P01 e P02 rispettivamente "presenza requisiti" e "assenza cause di esclusione" e a compilare il rigo P04 "reddito rilevante ai fini del concordato" e il rigo P05 "valore della produzione rilevante per il concordato". I valori da indicare nei P04 e P05 devono essere "normalizzati" devono cioè essere "depurati" da tutta una serie di poste straordinarie espressamente previste, come ad esempio le sopravvenienze, le minusvalenze e le plusvalenze.

QUADRO P	
Concordato Preventivo Biennale	<b>Condizioni di accesso</b>
	P01 Presenza dei requisiti <input type="checkbox"/> Barrare la casella
	P02 Assenza di cause d'esclusione <input type="checkbox"/> Barrare la casella
	P03 Presenza di eventi straordinari <input type="checkbox"/>
	<b>Dati contabili</b>
	P04 Reddito rilevante ai fini del CPB <input type="text"/> ,00
	P05 Valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB <input type="text"/> ,00
	<b>Proposta CPB</b>
	P06 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text"/> ,00
	P07 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text"/> ,00
P08 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text"/> ,00	
P09 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text"/> ,00	
<b>Accettazione proposta CPB</b>	
P10 Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo e del valore della produzione netta IRAP ai fini CPB per il p.i. 2024 e il p.i. 2025 <input type="checkbox"/> Barrare la casella	

Per i contribuenti forfetari l'elaborazione della proposta verrà inserita nel quadro LM e, nel caso di accettazione della proposta, dovrà essere barrata la casella LM64 **“Accettazione proposta di CPB”**. Il software elabora la proposta di concordato solo quando il contribuente provvede a barrare i rigi LM60 e LM61, rispettivamente “presenza requisiti” e “assenza cause di esclusione” e a compilare il rigo LM63 “reddito proposto ai fini del concordato”.

SEZIONE VI Concordato Preventivo regime forfetario	Condizioni di accesso	
	LM60	Presenza dei requisiti
	LM61	Assenza di cause d'esclusione (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000)
	LM62	Presenza di eventi straordinari (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000)
	Proposta CPB	
	LM63	Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024
Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva rigi LM61 e LM62		
LM64	Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo ai fini CPB per il p.i. 2024 e firma delle dichiarazioni sostitutive rigi LM61 e LM62	FIRMA

### Adesione al concordato

Il decreto “correttivo” (D.Lgs n. 108/2024) ha posticipato al 31 ottobre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta (ovvero, per le società soggette ad IRES, all'ultimo giorno del decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta) il termine per la presentazione della dichiarazione in materia di imposte sui redditi e di IRAP. Questa sarà anche la nuova scadenza a regime per l'invio telematico dei modelli dichiarativi. Per l'anno 2023 l'adesione al CPB dovrà essere esercitata entro il termine di invio del modello dichiarativo (31 ottobre/10 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta). Il tutto al fine di consentire l'attenta valutazione dei benefici/vantaggi del CPB alla luce delle recenti modifiche.

Per i periodi d'imposta dal 2024 e successivi, l'adesione dovrà essere eseguita entro il 31 luglio, ovvero entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

## LE PRINCIPALI NOVITÀ INTRODOTTE DAL DECRETO LEGISLATIVO N. 108/2024

### Tassazione opzionale simile alla “Flat tax”

Viene prevista la possibilità di tassare con una sorta di “flat tax” i maggiori redditi concordati rispetto ai corrispondenti redditi dichiarati nel 2023. In presenza di adesione al concordato, i contribuenti, su base opzionale, potranno tassare ad aliquota fissa il maggior reddito concordato rispetto al dichiarato 2023, secondo percentuali diverse a seconda della tipologia di imposta e di contribuente. I soggetti ISA, per i periodi d'imposta oggetto di concordato, potranno assoggettare la parte di reddito d'impresa o di lavoro autonomo derivante dall'adesione al concordato, che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta antecedente a quelli cui si riferisce la proposta, a una imposta sostitutiva (IRES/IRPEF/IRAP e addizionali), applicando un'aliquota variabile a seconda del punteggio ISA conseguito nel periodo di imposta precedente:

- Isa pari o superiore a 8: 10%;
- Isa pari o superiore a 6, ma inferiore a 8: 12%;
- Isa inferiore a 6: 15%;

L'importo da prendere in considerazione è la differenza tra il reddito 2023 “normalizzato concordato”, cioè il rigo P04 del modello CPB allegato agli ISA.

Una disposizione analoga vista in precedenza per i soggetti Isa è stata introdotta per i forfetari, ovviamente senza alcun riferimento agli ISA. Per questa tipologia di contribuenti, il maggior reddito concordato rispetto al dichiarato 2023 potrà essere tassato nella misura del 10%, aliquota che scende addirittura al 3% se si tratta di forfetari “start-up”, ovvero di contribuenti che ordinariamente vengono tassati nella misura del 5%.



### Nuova metodologia di calcolo degli acconti

Altra novità riguarda l'introduzione di più modalità di calcolo degli acconti imposta dovuti per il 2024. Sotto il profilo del calcolo degli acconti di imposta, il decreto legislativo 13/2024 già originariamente prevedeva che il primo acconto per il 2024 venisse calcolato senza tenere conto di una eventuale adesione al concordato, posto che la stessa può essere espressa entro il termine di presentazione del dichiarativo. In sede di secondo acconto, il contribuente avrebbe dovuto rideterminare le imposte come sarebbero risultate laddove il reddito 2023 fosse stato già pari a quello concordato, rideterminando quindi l'acconto complessivamente dovuto, e versare la differenza al netto di quanto già computato a titolo di primo acconto.

In alternativa alla metodologia sopra descritta, il decreto "correttivo" ha previsto di effettuare i conteggi degli acconti con il criterio storico anche in sede di secondo acconto. Oltre agli acconti così determinati, il contribuente che aderisce al concordato sarà chiamato a versare un'ulteriore somma, calcolata sulla differenza tra il reddito concordato e quello dichiarato per il 2023; le percentuali da applicare per i soggetti ISA è pari al 10% per le imposte sui redditi e il 3% ai fini IRAP.

Per i contribuenti in regime forfettario: Forfettari (aliquota ordinariamente applicata 15%) 10%, per i soggetti Start-Up (aliquota ordinariamente applicata 5%) 3%.

È stata prevista inoltre la possibilità di determinare l'imposta sulla base dell'imposta relativa al periodo in corso (metodo previsionale): la seconda rata verrà calcolata come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata di acconto calcolata secondo il metodo ordinario (metodo storico).

### In caso di decadenza dal concordato, le imposte sono dovute sul reddito più alto tra quello prodotto e quello concordato

Per evitare l'utilizzo distorto del nuovo istituto "nel caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati, se maggiori di quelli effettivamente conseguiti". La nuova disposizione è stata probabilmente inserita per **disincentivare** l'attivazione deliberata di cause di decadenza da parte di contribuenti che, accorgendosi di aver prodotto redditi più bassi di quelli concordati senza trovarsi in una delle situazioni eccezionali che legittimano la disapplicazione del concordato, cercano altre vie d'uscita; per effetto delle modifiche introdotte dal decreto correttivo, quindi, il concretizzarsi di una causa di decadenza porta a una situazione ibrida, in cui il nuovo istituto cessa di produrre effetti, facendo tuttavia salvi i redditi concordati, se più alti di quelli effettivi.

### Nuove cause di esclusione

Sono state inserite delle nuove cause di esclusione:

- a) Il caso in cui buona parte del reddito del contribuente sia esente o escluso da imposizione. Il legislatore ha ritenuto che l'adesione al CPB potesse determinare distorsioni del sistema. Si è voluto, quindi evitare che la presenza di elementi reddituali non ricorrenti, in grado di ridurre in misura considerevole il reddito dichiarato nell'anno 2023, potesse incidere al ribasso, cioè con la formulazione di una proposta eccessivamente favorevole al contribuente. Il decreto ha previsto l'esclusione dal concordato se, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, il soggetto interessato ha "conseguito, nell'esercizio d'impresa o di arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti o professioni". Rientrano ad esempio nella suddetta casistica i dividendi percepiti da una società di capitali a seguito del possesso di una quota di partecipazione in un'altra società di capitali, per i quali la normativa PEX prevede una variazione in diminuzione dell'imponibile fiscale nella misura del 95%;
- b) si rileva l'introduzione della causa di esclusione di cui alla nuova lettera b-ter): "adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014". Quindi, nel caso in cui il cambiamento di regime fiscale si riferisca al passaggio da sogget-

- to ISA a soggetto in regime forfettario, allo stato attuale la norma prevede una specifica causa di esclusione;
- c) nel primo anno in cui si riferisce la proposta di concordato la società o l'ente risulta interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero la società o l'associazione di cui all'art.5 del D.P.R. n. 917/1986 è interessata da modifiche della compagine sociale.

### Ammontare massimo di ricavi e compensi

Il decreto ha previsto inoltre un ammontare **massimo** di ricavi o compensi effettivi, differenziato per soggetti ISA e contribuenti forfetari, oltre il quale il concordato preventivo biennale cessa di produrre effetti; la modifica è stata introdotta per evitare risparmi di imposta considerati eccessivi, tenendo conto del fatto che il nuovo istituto è dedicato ai "contribuenti di minori dimensioni". A tal fine, è stata introdotta una nuova causa di **cessazione**, che provoca la fuoriuscita dal concordato preventivo biennale al conseguimento di ricavi o compensi per importi superiori a 7.746.853,50 euro (soggetti ISA) o a 150.000 euro (contribuenti forfetari).

### Ammorbidite le cause di cessazione a seguito di calo di reddito per eventi straordinari

L'articolo 19 del decreto 14/2024, secondo la sua formulazione originaria, prevedeva che gli effetti del concordato venissero meno, e quindi il contribuente venisse tassato sul reddito effettivamente prodotto, in luogo di quello concordato, in presenza di una diminuzione del reddito effettivo rispetto al concordato superiore al 50%, dovuta a cause specificatamente individuate con decreto ministeriale. A seguito della modifica introdotta con il decreto correttivo, la causa di cessazione qui in esame diviene decisamente più accessibile, prevedendo che lo scostamento al ribasso del reddito non debba più essere del 50%, bensì di un più ragionevole 30%. Resta comunque fermo l'impianto originario della norma, che prevede che non sia sufficiente il calo del reddito effettivo rispetto a quello concordato al fine di "sfuggire" agli impegni assunti con la sottoscrizione del concordato. Infatti, oltre al calo in misura di almeno il 30%, è necessario che tale calo dipenda dal verificarsi di uno degli eventi straordinari specificatamente individuati da decreto ministeriale. Tali eventi straordinari, per i soggetti ISA, sono i seguenti:

- a) eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- b) altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
  - danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
  - danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
  - l'impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;
  - la sospensione dell'attività, laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
  - liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;
  - cessione in affitto dell'unica azienda;
  - sospensione dell'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
  - sospensione dell'esercizio della professione dandone comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza. Analoga modifica viene apportata alle cause di cessazione degli effetti del concordato per i contribuenti in regime forfettario.

Anche i contribuenti in regime forfettario che aderiscono al concordato, pertanto, possono sfuggire agli impegni assunti laddove il reddito effettivo si rivelasse inferiore del 30% rispetto al reddito concordato, sempre che la diminuzione reddituale dipenda da evento straordinario. Gli eventi che possono essere considerati come straordinari, ai fini di quanto qui in esame, sono gli stessi previsti per i soggetti ISA.

### Perdite su crediti tra le componenti da epurare per normalizzare il reddito

Come visto in precedenza, ai fini del calcolo della proposta di CPB il reddito precedente agli anni di adesione del concordato deve essere "normalizzato". Rispetto alla vecchia normativa, e cioè quella che depurava quali componenti "straordinarie", il decreto correttivo aggiunge a tali variabili le perdite su crediti e ha meglio definito i

“redditi di partecipazione” e fattispecie similari che non rientrano nel concordato. A seguito delle modifiche introdotte, per la determinazione del “reddito 2023 normalizzato concordato”, da indicare al rigo P04 del modello CPB da parte delle imprese, occorrerà quindi partire dal reddito fiscale dichiarato per il 2023 e “depurare” lo stesso delle variabili non concordabili, ovvero:

- plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive, sopravvenienze passive e ora anche le perdite su crediti;
- gli utili o perdite derivanti da partecipazioni in società di persone o in un gruppo europeo di interesse economico (GEIE) o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui all'articolo 115 ovvero all'articolo 116 del TUIR (utili o perdite in società di capitali trasparenti).

Per quanto riguarda i lavoratori autonomi, occorre guardare all'articolo 15 del D.Lgs. n. 13/2024, che prevedeva quali variabili non concordabili:

- plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 54 TUIR, commi 1-*bis* e 1-*bis*.1;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR. A queste, a seguito di quanto disposto dal correttivo, si aggiungono ora i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale di cui al comma 1-*quater* dell'articolo 54 del TUIR.

Medesime considerazioni valgono per il rigo P05, se si tratta di un contribuente assoggettato a IRAP, ovviamente con riferimento a quelle variabili non concordabili che sono rilevanti ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

# Gli ultimi controlli in vista dell'invio del Modello Redditi PF



A cura di **Stefano Rossetti**

Con l'approssimarsi del termine di scadenza dell'invio delle dichiarazioni fiscali, si intensificano gli ultimi controlli prima di procedere con l'invio telematico.

Tipicamente in questo periodo dell'anno i controlli si concentrano sui quadri meramente "descrittivi", cioè che non impattano sulla liquidazione delle imposte, pertanto, in questo contributo verrà dapprima analizzato il frontespizio per ciò che riguarda l'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti fiscali superiori a 5.000 euro, successivamente si tratterà il quadro RT in relazione alla comunicazione dell'effettuazione della rivalutazione delle partecipazioni e da ultimo si approfondirà la tematica del concordato preventivo biennale, la cui eventuale accettazione deve essere comunicata, dai soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale, mediante compilazione del quadro P del modello ISA allegato alla dichiarazione fiscale.

## PREMESSA

Si avvicina il termine per l'invio delle dichiarazioni fiscali, pertanto, una volta liquidate le imposte, è ora necessario eseguire gli ultimi controlli sulle dichiarazioni fiscali prima della trasmissione all'Amministrazione finanziaria.

Nell'ambito di questo contributo andremo ad approfondire alcune tematiche di tipo compilativo che interessano il modello RedditiPF2024.

Prima di tutto però, occorre sottolineare che il D.Lgs n. 108/2024 ha modificato i termini di invio delle dichiarazioni fiscali, infatti:

- il modello RedditiPF/RedditiSP dovrà essere inviato entro il **31 ottobre** successivo alla chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre 2024 in relazione al periodo d'imposta 2023);
- il modello RedditiSC dovrà essere inviato entro **l'ultimo giorno del decimo mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta (31 ottobre 2024 in relazione ai soggetti che hanno un periodo d'imposta coincidente con l'anno 2023).

## IL FRONTESPIZIO: L'APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ

Al fine di limitare le frodi consistenti nell'utilizzo di crediti non spettanti o, peggio, inesistenti, il legislatore (articolo 1, comma 574 della L. n. 147/2013) ha previsto che l'effettuazione di compensazioni orizzontali (ovvero tra tributi diversi mediante l'utilizzo del modello F24) per importi superiori a 5.000 euro, in relazione ai seguenti tributi:

- imposte sui redditi (IRES e IRPEF) e relative addizionali;
- ritenute alla fonte;
- imposte sostitutive delle imposte sui redditi

debba essere effettuata solo seguendo una specifica procedura che comprende l'apposizione del visto di conformità da parte di un professionista abilitato nel frontespizio del modello dichiarativo.

<b>VISTO DI CONFORMITÀ</b> Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

In caso di compensazione **verticale**, ovvero che riguarda crediti e debiti della stessa imposta, non vi è la necessità di utilizzare il modello F24<sup>1</sup> e, di conseguenza, la dichiarazione non deve essere munita del visto di conformità.

Qualora, invece, la compensazione sia di tipo **orizzontale** si possono verificare due distinte situazioni:

- il credito oggetto di compensazione è **pari o inferiore a 5.000 euro**. In questo caso non sono previsti obblighi particolari, se non quello di presentare il modello F24 in modalità telematica;
- il credito oggetto di compensazione è **superiore a 5.000 euro**. In questo caso, invece, come detto, occorre rispettare una procedura che prevede:
  - l'invio della dichiarazione fiscale con l'apposizione del visto di conformità<sup>2</sup>;
  - la trasmissione del modello F24, in modalità telematica, contenente la compensazione almeno 10 giorni dopo aver presentato la dichiarazione fiscale.

I controlli che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità corrispondono in buona parte a quelli previsti dagli articoli 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 e sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute, nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.

Ne consegue che il rilascio del visto di conformità implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto, i versamenti.

In aggiunta ai menzionati riscontri e con riferimento ai soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili, relativamente alle dichiarazioni dei redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dei sostituti d'imposta, i controlli implicano:

- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie;
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

I riscontri non comportano valutazioni di merito, ma il solo controllo formale in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa e/o di lavoro autonomo esercitata, rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, nonché in ordine all'ammontare dei compensi e delle somme corrisposti in qualità di sostituto d'imposta.

L'infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli comporta l'applicazione delle sanzioni *ex* articolo 39, comma 1, lettera a), primo periodo, del D.Lgs. n. 241/1997 (sanzione amministrativa che va da un minimo di 258 euro ad un massimo di 2.582 euro).

In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti, nonché l'inibizione della facoltà di rilasciare il visto di conformità. La richiamata disposizione considera violazione particolarmente grave, tra le altre, il mancato pagamento della predetta sanzione amministrativa.

1 L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 110/E/2019, ha chiarito che sono considerate orizzontali "solo le compensazioni dei crediti che necessariamente devono essere espresse nel modello F24", pertanto l'utilizzo del modello F24 non riqualifica la compensazione in orizzontale. Nello stesso senso si era già espressa la stessa Agenzia delle Entrate con la circolare n. 1/E/2010 e con la circolare n. 29/E/2010.

2 In alternativa al visto di conformità, i contribuenti per i quali è esercitato il controllo contabile di cui all'articolo 2409-bis del codice civile, possono effettuare la compensazione dei crediti, se la dichiarazione è sottoscritta - oltre che dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 4, del DPR n. 322 del 1998 e, cioè, dal rappresentante legale e in mancanza da chi ne ha l'amministrazione anche di fatto, o da un rappresentante negoziale - dai soggetti di cui all'articolo 1, comma 5, del medesimo DPR e, cioè, dai soggetti che esercitano il controllo contabile

## RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI

Nel quadro RT del modello dichiarativo RedditiPF2024 devono essere indicati i dati relativi alla rivalutazione delle partecipazioni sociali.

Si ricorda che la rivalutazione delle partecipazioni si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva e con l'asseverazione della perizia (ove le partecipazioni non siano quotate), pertanto l'indicazione dell'avvenuta rivalutazione nella dichiarazione fiscale ha mero scopo di comunicazione all'Amministrazione finanziaria<sup>3</sup>.

Ciò premesso, nei righe **RT105** e **RT106** devono essere indicati i dati delle partecipazioni oggetto di rivalutazione possedute al **1° gennaio 2023** per le quali il valore di acquisto è stato rideterminato entro il **15 novembre 2023** ai sensi dell'articolo 2 del D.L. n. 282/2002 e successive modificazioni secondo le disposizioni previste dall'articolo 5 della L. n. 448/2001.

SEZIONE VII		Valore della partecipazione	Imposta dovuta	Imposta versata	Imposta da versare	Roteizzazione	Versamento cumulativo
Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RT105	1	3	4	5	6	7
	RT106	,00	,00	,00	,00		

Nello specifico i righe RT 105 e RT106 devono essere così compilati:

- **colonna 1:** deve essere indicato il valore delle partecipazioni risultanti dalla perizia di stima. Ricordiamo che se la società di cui vengono detenute le partecipazioni è quotata in mercati regolamentati, non è necessario redigere la perizia, in quanto il valore della partecipazione è pari alla media aritmetica dei prezzi del mese di dicembre 2022 (articolo 5, comma 1-bis del D.L. 448/2001). Se, invece, la società non è quotata, allora è necessario che un soggetto abilitato rediga una perizia di stima, la quale deve essere asseverata entro il termine di pagamento dell'imposta sostitutiva. In tale caso, la perizia doveva essere asseverata entro il 15 novembre 2023.

Inoltre, occorre ricordare che:

- l'imposta sostitutiva deve essere applicata sull'intero valore di perizia e non solo sull'incremento di valore della partecipazione.

Si pensi al seguente esempio: una persona fisica possiede una partecipazione in una società a responsabilità limitata il cui costo fiscale è pari a 25.000 euro (sottoscrizione del capitale sociale più i versamenti effettuati in conto capitale). Tale partecipazione viene valutata da un perito al fine di procedere con la rivalutazione e il valore viene individuato in 500.000 euro. In una siffatta situazione la base imponibile dell'imposta sostitutiva è pari a 500.000 euro e non 475.000 euro;

- in via interpretativa l'Amministrazione finanziaria (circolare n. 12/E/2002, circolare n. 81/E/2002) ha ammesso la possibilità di effettuare una rivalutazione parziale, la quale si sostanzierebbe in un insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva dovuta. In sostanza, la partecipazione si rivaluta in proporzione al versamento dell'imposta sostitutiva effettuato rispetto al versamento necessario per effettuare la rivalutazione completa (valore di perizia da moltiplicare per l'aliquota dell'imposta sostitutiva). A seguito della rivalutazione parziale della partecipazione, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che si creano due strati: uno rivalutato e uno non rivalutato. All'atto della cessione, ai fini del calcolo della plusvalenza, si considera ceduto per primo lo strato di partecipazione oggetto di rivalutazione. In caso di rivalutazione parziale l'importo da indicare in colonna 1 è pari al valore della partecipazione che si intende affrancare;
- **colonna 3:** in tale colonna deve essere indicato l'imposto dell'imposta sostitutiva, pari al 16% del valore della partecipazione indicato nella perizia. In caso di rivalutazione parziale l'importo da indicare è quello dato dal valore della quota che si intende affrancare moltiplicato per l'aliquota dell'imposta sostitutiva;
- **colonna 4:** in questa colonna deve essere indicato l'importo dell'imposta eventualmente già versata in occa-

<sup>3</sup> L'omessa indicazione nel modello dichiarativo dei dati relativi alla rideterminazione effettuata costituisce una violazione formale, alla quale si applica una sanzione amministrativa ai sensi dell'articolo 8, comma 1 del D.Lgs. 471/97 che va da un minimo di 250,00 euro fino ad un massimo di 2.000,00 euro).

sione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione. Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 47/E/2011, il contribuente:

- non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente procedura di rideterminazione e può detrarre l'imposta già versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rideterminazione;
  - può richiedere l'imposta sostitutiva precedentemente versata mediante istanza di rimborso entro il termine di decadenza di 48 mesi (articolo 38 del D.P.R. n. 602/73) calcolato a decorrere dalla data in cui si verifica la duplicazione del versamento, cioè dalla data del versamento dell'intera imposta sostitutiva, o della prima rata, relativa all'ultima rivalutazione che viene effettuata.
- **colonna 5:** in questa colonna deve essere indicata l'imposta da versare pari all'importo della differenza tra l'imposta di colonna 3 e quella di colonna 4; qualora il risultato sia negativo il campo non va compilato;
  - **colonna 6:** deve essere barrata la casella se il contribuente ha deciso di rateizzare l'imposta sostitutiva. Infatti, il versamento poteva essere effettuato in un'unica soluzione (entro il 15 novembre 2023) oppure poteva essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 15 novembre 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo da versare contestualmente a ciascuna rata;
  - **colonna 7:** la casella deve essere barrata se l'importo dell'imposta sostitutiva da versare indicata nella colonna 5 è parte di un versamento cumulativo.

## IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Nell'ambito della riforma dell'ordinamento fiscale domestico, il legislatore ha introdotto il concordato preventivo biennale (D.Lgs n. 13/2024 modificato recentemente dal D.Lgs n. 108/2024).

Si tratta di un istituto di compliance volto a favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi dichiarativi che si concretizza in un accordo tra fisco e contribuente in relazione alla quantificazione del reddito imponibile.

### I SOGGETTI CHE POSSONO ADERIRE AL CONCORDATO

L'articolo 6 del D.Lgs. n. 13/2024 prevede che *"al fine di razionalizzare gli obblighi dichiarativi e di favorire l'adempimento spontaneo, i contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni che svolgono attività nel territorio dello Stato, possono accedere a un concordato preventivo biennale"*.

Come si evince da quanto sopra, dunque, possono aderire al concordato preventivo biennale i contribuenti di minori dimensioni che svolgono l'attività nell'ambito del territorio dello Stato.

I contribuenti di minori dimensioni sono:

- **i soggetti che applicano gli ISA<sup>4</sup>.** Per tali soggetti oggetto dell'accordo sarà il reddito imponibile del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e al 31 dicembre 2025;
- **i contribuenti forfetari.** Per tali soggetti, per cui il concordato preventivo è previsto in maniera sperimentale, oggetto dell'accordo, invece, sarà il reddito imponibile del periodo d'imposta 2024.

Ai sensi dell'articolo 10 e 24 del D.Lgs. n. 13/2024, possono aderire al concordato preventivo biennale coloro che, con riferimento al periodo d'imposta 2023, non hanno debiti tributari o contributivi definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione, ovvero, entro i termini per aderire al concordato preventivo biennale, hanno estinto i predetti debiti in misura tale che l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, risulti inferiore alla soglia di 5.000 euro.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 11 del D.Lgs. n. 13/2024 (richiamato dall'articolo 24 per i soggetti forfetari) figurano tra le cause che non permettono l'accesso al concordato preventivo biennale:

<sup>4</sup> I soggetti che possono aderire al concordato sono coloro che applicano in concreto gli ISA e non semplicemente coloro per cui è approvato un indice di affidabilità fiscale.

- la mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- la condanna per:
  - uno dei reati tributari ex D.Lgs n. 74/2000;
  - il reato di false comunicazioni sociali ex articolo 2624 del codice civile;
  - il reato di riciclaggio di riciclaggio (ex articolo 648-bis del codice penale), il reato di Impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (ex articolo 648-ter del codice penale), il reato di autoriciclaggio (ex articolo 648-ter1 del codice penale) commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato preventivo biennale<sup>5</sup>;
- il conseguimento, nel periodo d'imposta 2023, di redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40 per cento del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;
- adesione, durante il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al regime forfetario ex articolo 1, commi da 54 a 89, della L. n. 190/2014;
- realizzazione, durante il primo periodo d'imposta oggetto di concordato, di operazioni di fusione, scissione, conferimento ovvero modifica della compagine sociale con riferimento a società o associazioni di cui all'articolo 5 del decreto del Tuir.

### LA PROPOSTA OGGETTO DI CONCORDATO

Oggetto di concordato sono il reddito di lavoro autonomo (IRPEF), il reddito d'impresa (IRPEF e IRES) e il valore della produzione (IRAP).

L'adesione al concordato preventivo biennale non esplica effetti ai fini dell'IVA.

I redditi oggetto di proposta sono così quantificati:

- **reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni:** si tratta del reddito quantificato secondo i criteri stabiliti dall' articolo 54, comma 1 del Tuir, senza considerare:
  - i valori relativi a plusvalenze e minusvalenze ex articolo 54, commi 1-bis e 1-bis1 del Tuir;
  - i redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in soggetti ex articolo 5 del Tuir;
  - i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali riferibili all'attività artistica o professionale di cui al comma 1-quater dell'articolo 54 del Tuir.
- **reddito d'impresa:** si tratta del reddito ex articolo 56 e 66 del Tuir, per ciò che riguarda i soggetti IRPEF e le imprese minori, e, per quanto riguarda i contribuenti soggetti ad IRES, del reddito d'impresa determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II del Tuir, senza considerare:
  - i valori relativi a plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze attive nonché minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti, ex articolo 101 del Tuir;
  - utili o perdite relativi a partecipazioni in soggetti ex articolo 5 del Tuir, a un Gruppo di interesse economico GEIE o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di trasparenza fiscale ex articoli 115 e 116 del Tuir, ovvero utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti ex articolo 73, comma 1 del Tuir.

I redditi oggetto di proposta non possono essere inferiori a 2.000 euro.

Per ciò che riguarda l'IRAP, il valore della produzione netta oggetto di concordato è individuato con riferimento agli articoli 5, 5-bis, 8 e 10 del D.Lgs n. 446/1997, senza considerare le componenti individuate ai fini della determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo oggetto di concordato, sopra citate.

Anche in questo caso, il valore della produzione netta non può assumere un valore inferiore a 2.000 euro.

Per ciò che riguarda i contribuenti forfetari, l'articolo 28 del D.Lgs n. 13/2024 prevede che *“per i contribuenti che aderiscono al regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, il reddito d'impresa ovvero di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 1, comma 64, primo*

<sup>5</sup> Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti.



periodo, della medesima legge n. 190 del 2014 oggetto di concordato è determinato secondo le metodologie di cui all'articolo 9, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro. Resta fermo il trattamento previsto per i contributi previdenziali obbligatori di cui all'articolo 1, comma 64, primo periodo, della medesima legge n. 190 del 2014”.

L'articolo 5 del D.M. 14 giugno 2024, inoltre, prevede che, limitatamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, il reddito oggetto di proposta è ridotto:

- in misura pari al 10%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo compreso tra 30 e 60 giorni;
- in misura pari al 20%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 60 giorni e fino a 120 giorni;
- in misura pari al 30%, in presenza di eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività economica per un periodo superiore a 120 giorni.

Gli eventi straordinari a cui è collegata la riduzione del reddito sono:

- eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, ai sensi degli articoli 7, comma 1, lettera c), e 24, comma 1, del D.Lgs n. 1/2018;
- altri eventi di natura straordinaria che hanno comportato:
  - danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
  - danni rilevanti alle scorte di magazzino tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
  - l'impossibilità di accedere ai locali di esercizio dell'attività;
- la sospensione dell'attività, laddove l'unico o principale cliente sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
- sospensione dell'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura;
- sospensione dell'esercizio della professione dandone comunicazione all'ordine professionale di appartenenza o agli enti previdenziali e assistenziali o alle casse di competenza.

Questi eventi si devono verificare durante il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e in ogni caso prima dell'accettazione della proposta che, si ricorda, avviene all'atto dell'invio della dichiarazione fiscale.

Infine, l'articolo 7 del D.M. 14 giugno 2024, al fine di incoraggiare l'adesione all'istituto e di garantire il graduale raggiungimento di un livello corrispondente alla piena affidabilità al termine del biennio oggetto di concordato, prevede che nell'ambito della proposta di concordato il maggior reddito rispetto a quello dichiarato in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 è ridotto del 50%.

### L'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA: LE CONSEGUENZE

L'accettazione della proposta obbliga il contribuente, nei periodi d'imposta oggetto di concordato, ad adempiere agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, a riportare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli per l'applicazione degli ISA.

Inoltre, i soggetti che hanno aderito alla proposta:

- sono esclusi dagli accertamenti ex articolo 39 del D.P.R. n. 600/1973, a condizione che, in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, non ricorrano le specifiche cause di decadenza;
- accedono ai benefici premiali specifici del regime ISA (compresi quelli relativi all'imposta sul valore aggiunto).

### LA PROCEDURA DI ADESIONE

Sotto il profilo procedurale, l'applicazione del concordato preventivo biennale prevede:

- **l'effettuazione della proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria.** A questo fine l'Agenzia delle Entrate durante i mesi di giugno e luglio ha messo a disposizione dei contribuenti i supporti informatici necessari per calcolare la propria proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o

di arti e professioni e del valore della produzione netta rilevanti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, dichiarando i dati rilevanti per l'applicazione degli ISA più altri dati specifici per il CPB attraverso l'utilizzo del software "Il tuo ISA 2024 CPB".

La determinazione degli importi proposti, visualizzati direttamente all'interno dell'applicativo, tiene conto, di possibili eventi straordinari occorsi durante il primo anno di applicazione del concordato preventivo biennale, eventualmente dichiarati dal contribuente compilando un campo del modello dichiarativo. La stessa procedura può essere seguita dai contribuenti forfetari;

- **la valutazione della proposta ricevuta.** Il reddito che ciascun contribuente andrà ad assoggettare a tassazione sarà quello oggetto di concordato a cui devono essere sommati algebricamente gli ulteriori elementi di reddito positivi e negativi non compresi nella proposta. Quindi si tratta di una valutazione prospettica riguardante l'andamento dell'attività esercitata e la manifestazione degli elementi "straordinari" non compresi nella proposta;
- **l'accettazione o il rifiuto della proposta ricevuta.** In caso di accettazione della proposta il contribuente, entro il termine di presentazione della dichiarazione fiscale, dovrà:
  - se soggetto ISA, compilare in ogni sua parte il quadro P del modello ISA allegato alla dichiarazione modello RedditiPF2024;

QUADRO P	
Concordato Preventivo Biennale	<b>Condizioni di accesso</b>
	P01 Presenza dei requisiti <input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>
	P02 Assenza di cause d'esclusione (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input type="checkbox"/> <small>Barrare la casella</small>
	P03 Presenza di eventi straordinari (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input type="checkbox"/>
	<b>Dati contabili</b>
	P04 Reddito rilevante ai fini del CPB <input type="text"/> ,00
	P05 Valore della produzione netta IRAP rilevante ai fini del CPB <input type="text"/> ,00
	<b>Proposta CPB</b>
	P06 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text"/> ,00
	P07 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text"/> ,00
P08 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text"/> ,00	
P09 Valore della produzione netta IRAP proposto ai fini del CPB p.i. 2025 <input type="text"/> ,00	
<b>Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righe P02 e P03</b>	
P10 Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo e del valore della produzione netta IRAP ai fini CPB per il p.i. 2024 e il p.i. 2025 e firma delle dichiarazioni sostitutive P02 e P03 <input type="text"/> FIRMA	

- se contribuente forfetario, compilare la sezione VI del quadro LM del modello RedditiPF2024;

SEZIONE VI	
Concordato Preventivo regime forfetario	<b>Condizioni di accesso</b>
	LM60 Presenza dei requisiti <input type="checkbox"/>
	LM61 Assenza di cause d'esclusione (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input type="checkbox"/>
	LM62 Presenza di eventi straordinari (Dichiarazione sostitutiva ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000) <input type="checkbox"/>
	<b>Proposta CPB</b>
	LM63 Reddito proposto ai fini del CPB p.i. 2024 <input type="text"/> ,00
<b>Accettazione proposta CPB e firma dichiarazione sostitutiva righe LM61 e LM62</b>	
LM64 Accettazione della proposta di reddito di impresa/lavoro autonomo ai fini CPB per il p.i. 2024 e firma delle dichiarazioni sostitutive righe LM61 e LM62 <input type="text"/> FIRMA	

Prima di compilare i quadri relativi al concordato preventivo biennale occorre prestare attenzione:

- all'integrazione da parte del contribuente dei requisiti soggettivi (soggetto ISA o forfetario e, alla data di accettazione della proposta, di debiti fiscali e/o contributivi non scaduti per un importo non superiore a 5.000 euro). In tal caso il contribuente non può accedere al concordato;
- all'assenza delle cause di esclusione che non permettono l'accesso al concordato. La dichiarazione relativa all'assenza di condanne penali è resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000. In caso di dichiarazioni mendaci è prevista l'applicazione delle sanzioni penali ai sensi dell'articolo 76 del D.P.R. n. 445/2000. In tal caso il contribuente non può accedere al concordato;
- alla presenza degli eventi straordinari che hanno comportato la sospensione dell'attività e la conseguente riduzione del reddito oggetto di proposta. Anche in questo la dichiarazione di presenza di eventi straordinari è resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000.

In caso di non accettazione della proposta, i quadri sopra esposti non devono essere compilati.

Da ultimo, si sottolinea che la mancata accettazione della proposta entro il 31 ottobre 2024 non può essere sanata attraverso l'istituto della remissione *in bonis* (articolo 35 del D.Lgs. n. 13/2024). Ciò impone di prestare particolare attenzione nel verificare la compilazione del quadro nell'ipotesi in cui il contribuente abbia espresso la volontà di aderire alla proposta dell'Amministrazione finanziaria.

# Il visto di conformità nella dichiarazione redditi PF 2024 per i soggetti titolari di partita Iva



A cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio

Per la compensazione del credito Irpef di importo superiore a 5.000 € annui il contribuente titolare di partita Iva è tenuto ad attendere 10 giorni dall'invio della dichiarazione e accompagnare il modello con il visto di conformità.

Dalla dichiarazione dei redditi del contribuente titolare di partita IVA possono emergere crediti in presenza dei quali il soggetto può scegliere di:

- chiederne il rimborso
- utilizzarli in compensazione con diversi enti (Stato, INPS, Enti Locali, INAIL, ENPALS etc.).

È consentito ripartire liberamente le somme a credito tra importi a rimborso e importi da compensare: la scelta viene indicata nel quadro RX del modello Redditi.

PERIODO D'IMPOSTA 2023

CODICE FISCALE

REDDITI  
QUADRO RX – Risultato della Dichiarazione

Mod. N.

QUADRO RX RISULTATO DELLA DICHIARAZIONE	Imposta a debito risultante dalla presente dichiarazione	Imposta a credito risultante dalla presente dichiarazione	Eccedenza di versamento a saldo	Credito di cui si chiede il rimborso	Credito da utilizzare in compensazione e/o in detrazione
RX1 IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX2 Addizionale regionale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
<b>Sezione I</b> Debiti/Crediti ed eccedenze risultanti dalla presente dichiarazione	,00	,00	,00	,00	,00
RX3 Addizionale comunale IRPEF	,00	,00	,00	,00	,00
RX4 Cedolare secca (LC)	,00	,00	,00	,00	,00
RX5 Imp. sost. premi risultato e welfare aziendale	,00	,00	,00	,00	,00

L'utilizzo in compensazione del credito IRPEF, in particolare, è permesso, con le limitazioni che vedremo, dal giorno successivo alla chiusura del periodo d'imposta per cui la dichiarazione è presentata.

## Tuttavia,

ai fini dell'utilizzo in compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 3 del D.P.R. 602/73, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, **per importi superiori a 5.000 euro annui**, relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito **è obbligatorio l'apposizione del visto di conformità**.

## Non solo,

in base all'art. 3, comma 1, del D.L n. 124 del 2019, la compensazione del credito, per un importo superiore a 5.000 euro annui può essere effettuata **a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui il credito emerge**.

**Attenzione!**

Dal 2021, il limite massimo dei crediti di imposta rimborsabili e compensabili è di **2.000.000** euro per ciascun anno solare. Se i crediti spettanti superano tale limite, l'eccesso può essere chiesto a rimborso nei modi ordinari o compensato nell'anno solare successivo.

È importante ricordare che l'importo dei crediti utilizzati per compensare debiti relativi alla stessa imposta non rileva ai fini del limite massimo di 2.000.000 euro, anche se la compensazione avviene tramite modello F24.

**IL VISTO DI CONFORMITÀ**

Il visto di conformità, definito anche **visto leggero**, costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie, ma, in questo caso, il legislatore attribuisce a soggetti estranei all'Amministrazione Finanziaria il compito di operare un primo controllo sulla "conformità" delle dichiarazioni fiscali.

**LEGGE 27 DICEMBRE 2013 N. 147**

L'obbligatorietà del visto per poter compensare i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e dell'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro è stata prevista dal comma 574, art. 1 della legge 27 dicembre 2013 n. 147.

L'art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 ha abbassato il limite minimo portandolo a 5.000 euro.

La presenza del visto di conformità è sostanziata dalla compilazione di un'apposita sezione del frontespizio del modello redditi.

<b>VISTO DI CONFORMITÀ</b> Riservato al C.A.F. o al professionista	Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
	Codice fiscale del professionista	FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

L'apposizione del visto di conformità è altresì obbligatoria<sup>1</sup>:

- 1) per la presentazione delle dichiarazioni "Modello 730";
- 2) per la compensazione dei crediti IVA di importo superiore a 5.000 euro annui (dichiarazioni o modelli);
- 3) per ottenere l'esecuzione dei rimborsi dei crediti IVA, oltre una determinata soglia, senza la necessità, per averne diritto, di prestare la prescritta garanzia a tutela dell'Erario.

Le norme (le limitazioni) sopra richiamate riguardano le compensazioni orizzontali (c.d. esterne) ovvero quelle compensazioni (es. credito Irpef con contributi INPS) che avvengono mediante la presentazione di un modello delega F24.

L'Amministrazione Finanziaria ritiene, tuttavia, che debbano essere esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità **i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle stesse imposte** quali, ad esempio, i crediti aventi natura strettamente agevolativa:

- credito d'imposta a favore degli autotrasportatori per il consumo di gasolio (caro petrolio),
- credito d'imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate di cui alla legge n. 296 del 2006,
- credito d'imposta per l'acquisto e la rottamazione di autoveicoli, istituito dall'art. 17-decies del D.L. 26 giugno 2012 n. 83,
- ecc..

<sup>1</sup> Sui punti 2) e 3) si rimanda a E. Pisati - V. Verrusio, Il visto di conformità nella dichiarazione IVA 2024 - in questa rivista, n. 3 - Marzo 2024

## I SOGGETTI CHE RILASCIANO IL VISTO

I soggetti<sup>2</sup> che possono rilasciare il visto di conformità sono:

- professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;
- professionisti iscritti nell'albo dei consulenti del lavoro;
- soggetti iscritti, alla data del 30 settembre 1993, nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- responsabili dell'assistenza fiscale (RAF) dei Centri di Assistenza Fiscale (CAF).

Il professionista incaricato del rilascio del visto di conformità è tenuto a soddisfare elevati standard di integrità e moralità professionale, in modo da fornire sia all'Erario sia al contribuente, che si affida alle sue competenze, l'assicurazione che le procedure attuate sono in linea con le normative vigenti.

Per poter apporre un visto di conformità il professionista deve essere iscritto in un apposito elenco regionale istituito presso la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate o le Direzioni Provinciali di Bolzano o Trento.

**NB: sul sito dell'Agenzia delle Entrate è possibile effettuare la ricerca per Regione dei professionisti abilitati all'apposizione del visto di conformità.**

## I CONTROLLI

Il soggetto autorizzato al rilascio del visto è tenuto:

- a predisporre la dichiarazione dei redditi,
- **ad attestare di aver eseguito i necessari controlli mediante sottoscrizione della stessa,**
- **a trasmetterla all'Agenzia delle Entrate.**

Il fine è quello di:

- **garantire** ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;
- **agevolare** l'Amministrazione Finanziaria nella selezione delle posizioni da controllare e nell'esecuzione dei controlli di propria competenza;
- **contrastare** l'uso di crediti inesistenti.

Il visto di conformità si concretizza nell'attestazione dell'esecuzione dei controlli indicati dall'art. 2 del decreto n. 164 del 1999 ovvero:

- il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto;
- **(per i soggetti titolari di partita IVA)** la verifica della **regolare tenuta** e conservazione **delle scritture contabili** obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- **(per i soggetti titolari di partita IVA)** la verifica della **corrispondenza dei dati** esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

La **Circolare n. 28/E del 25/09/14** ha chiarito che i controlli che devono essere effettuati per rilasciare il visto di conformità corrispondono, in buona parte, a quelli previsti dagli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e sono finalizzati ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute, nonché nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.

<sup>2</sup> Per approfondimenti E. Pisati - V. Verrusio, Il visto di conformità nella dichiarazione IVA 2024 - in questa rivista, n. 3 - Marzo 2024

## I SOGGETTI TITOLARI DI PARTITA IVA

Oltre al controllo documentale degli oneri deducibili e degli oneri detraibili<sup>3</sup>, l'Amministrazione Finanziaria con la richiamata circolare 28/E/2014, propone, **per i soggetti persone fisiche titolari di partita IVA**, una serie di riscontri e controlli specifici:

- **esistenza** dei libri contabili e fiscali obbligatori;
- **regolarità** dei libri contabili e fiscali obbligatori;
- **riscontro** del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili;
- **corrispondenza** delle rettifiche fiscali utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento/diminuzione indicate nel quadro RF del modello Redditi ed alla relativa documentazione (se in contabilità ordinaria);
- **corrispondenza** dei valori indicati nel quadro RG del modello Redditi alla relativa documentazione (se in contabilità semplificata);
- **corrispondenza** dei valori indicati nel quadro RE del modello Redditi alla relativa documentazione (nei casi di reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni);
- **controllo** documentale dei crediti d'imposta;
- **riscontro** dell'eccedenza d'imposta emergente dal modello redditi dell'anno precedente;
- **controllo** delle compensazioni effettuate nell'anno;
- **controllo** delle ritenute d'acconto;
- **controllo** dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo;
- **controllo** delle perdite pregresse.

Per quanto riguarda la regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili gli scriventi ritengono rientrino nel compito del professionista il controllo sulle scelte operate dal contribuente in merito alla **modalità di conservazione delle fatture elettroniche** e tra queste l'esistenza o meno di un accordo di servizio con l'Amministrazione Finanziaria sulla conservazione delle fatture.

### Consultazioni e deleghe

Fortemente consigliato il rilascio della delega al proprio cassetto fiscale da parte del soggetto che richiede l'apposizione del visto al professionista cui è demandata la certificazione al fine di permettere allo stesso, in autonomia, i controlli che riterrà necessari.

Valido e opportuno anche un accesso, **con il cliente**, al cassetto dell'**Agenzia Entrate Riscossione** per verificare la presenza o meno di cartelle esattoriali e per che importi.

### Check list

Il fascicolo relativo all'apposizione del Visto di conformità è accompagnato da un'apposita check list in cui sono riportati i riscontri che il professionista è tenuto ad eseguire ai fini dell'apposizione del visto.

Per la costruzione della stessa si può fare riferimento anche a documenti di prassi (Es. le Circolari 134/1999, 57/E/2009, 28/E/2014 e 7/E/2015) e ai documenti di ricerca del CNDCEC.

Le check list (**se ne fornisce un esempio in questa rivista**) vengono costruite secondo il profilo del contribuente, l'esperienza e la sensibilità del professionista.

*Le attività economiche sono differenti e anche i controlli richiesti richiedono approfondimenti a seconda delle caratteristiche dell'attività del richiedente nel rispetto delle linee guida sopra citate.*

<sup>3</sup> Si rimanda alla guida "Tutte le agevolazioni della dichiarazione 2024" del 30/05/2024 che recepisce le indicazioni fornite con le circolari del 4 aprile 2017 (n. 7/E), del 27 aprile 2018 (n. 7/E), del 31 maggio 2019 (n. 13/E), dell'8 luglio 2020 (n. 19/E), del 25 giugno 2021 (n. 7/E), del 7 luglio e del 25 luglio 2022 (nn. 24/E e 28/E), del 19 giugno e del 26 giugno 2023 (nn. 14/E, 15/E e 17/E)

**Attenzione!**

I recenti sviluppi in tema di fatturazione elettronica e modelli precompilati, da un lato, di automazione dei processi di rilevazione contabile dall'altro, comportano un adattamento delle metodologie di controllo e verifica da parte del professionista; questo non deve mai condurre ad una sottovalutazione della presenza di errori o frodi. Anche nei casi di applicazione di sistemi di intelligenza artificiale rimane il rischio di over confidence nell'automazione (es. fiducia eccessiva nei click automatizzati).

**ISA E REGIME PREMIALE**

Non in tutti i casi l'apposizione del visto di conformità è obbligatoria: il regime premiale ISA.

Per i soggetti cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) è prevista la possibilità di non dover apporre il visto di conformità al verificarsi di determinati punteggi degli ISA ed entro determinate soglie di credito.

**Sul punto, i riferimenti sono:**

- l'art. 9-bis, comma 11, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (recentemente modificato dall' articolo 14 del D.lgs. 8 gennaio 2024 n. 1)
- l'annuale provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate (e la collegata circolare): *"Individuazione dei livelli di affidabilità fiscale relativi al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023, cui sono riconosciuti i benefici premiali previsti dal comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96."* ( provvedimento n. 205127 del 22.04.2024).

Per quanto riguarda la gestione del credito Irpef e dell'obbligo di apposizione del visto, il c.d. regime premiale prevede:

- Ai contribuenti che, per il periodo d'imposta 2023, presentano un livello di affidabilità almeno pari a 9, il riconoscimento dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a 50.000 euro annui relativi alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive, maturati nel periodo d'imposta 2023.
  - I benefici di cui sopra sono riconosciuti anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2022 e 2023.
- Ai contribuenti che, per il periodo d'imposta 2023, presentano un livello di affidabilità inferiore a 9 ma almeno pari a 8, il riconoscimento dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione annuale per la compensazione dei crediti di importo non superiore a 20.000 euro annui relativi alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive, maturati nel periodo d'imposta 2023.
  - I benefici di cui ai sopra sono riconosciuti anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli ISA per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

**Attenzione!**

Contrariamente a quello che accade nel modello dichiarazione IVA, nel modello redditi non è prevista la casella "Esonero dall'apposizione del Visto di conformità"

**Concordato preventivo biennale - Decreto Legislativo del 12/02/2024 n. 13**

Secondo quanto previsto dall'art. 19 co. 3 del D.lgs. 13/2024, i soggetti ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale possono beneficiare del regime premiale ISA previsto dal già citato art. 9-bis, comma 11, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50.

**Affidabilità e strategie di controllo**

**Attendibilità e precisione dei dati ISA:** particolare attenzione va data alla corretta compilazione dei campi dei



modelli ISA; eventuali difformità o errori potrebbero portare, a posteriori, a esiti differenti o, finanche, alla perdita dei requisiti premiali. Risultano spesso trascurati i campi “di cui” che a livello statistico sono, di fatto, dei correttivi con differenze **“in pagella fiscale”** anche significative.

**Individuazione dei livelli di affidabilità per la definizione di specifiche strategie di controllo:** l'art. 9-bis, comma 14 recita: *“L’Agenzia delle Entrate e il Corpo della guardia di finanza, nel definire specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, tengono conto del livello di affidabilità fiscale dei contribuenti derivante dall’applicazione degli indici nonché delle informazioni presenti nell’apposita sezione dell’anagrafe tributaria di cui all’articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605”*. Ai fini delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale, l’Agenzia delle Entrate tiene conto di un livello di affidabilità minore o uguale a 6. (provv. Agenzia Entrate del n. 126200 del 10/05/2019, punto 6). *Anche se nel provvedimento ADE degli anni successivi non c’è più stato un riferimento a punteggi minimi, si tende a considerare il punteggio minimo pari a 6.*

### Rapporto visto di conformità della società e credito Irpef del socio

Con la risposta all’interpello n. 411 dell’11 ottobre 2019, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che l’apposizione del visto di conformità (o l’esonero dal visto) sul modello redditi della Società **non esonera** il socio dall’apporre il visto di conformità sul proprio modello redditi per l’utilizzo in compensazione dei crediti IRPEF attribuiti per trasparenza. Pertanto, il socio che vuole utilizzare in compensazione crediti Irpef per un importo superiore ad € 5.000, deve apporre il visto di conformità sul proprio modello redditi persone fisiche anche quando tali crediti derivino (parzialmente o integralmente) dai crediti attribuiti per trasparenza e, per esempio, già visti all’origine.

## LA COMPENSAZIONE

Gli importi a credito che il contribuente sceglie di utilizzare in compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997 **non devono essere necessariamente utilizzati in via prioritaria per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione**. Ad esempio, l’eccedenza a credito IRPEF può essere utilizzata per compensare altri debiti (imposte sostitutive, ritenute) piuttosto che per diminuire l’acconto IRPEF.

Il contribuente può avvalersi del tipo di compensazione che ritiene più indicata alle sue esigenze e, conseguentemente, utilizzare gli importi a credito:

- **in compensazione ai sensi del D. Lgs. n. 241 del 1997, utilizzando il modello F24, per il pagamento dei debiti relativi ad una diversa imposta, alle ritenute ed ai contributi.** In tal caso, il contribuente è obbligato a compilare e presentare il modello di pagamento F24 anche se, per effetto dell’eseguita compensazione, il modello stesso presenti un saldo finale uguale a zero.
- **In diminuzione degli importi a debito relativi alla medesima imposta.**

Nel secondo caso, il contribuente può scegliere se esporre la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione ovvero anche nel modello F24. Ad esempio, qualora il contribuente abbia un saldo Irpef a credito e un debito a titolo di acconto Irpef dovuto per il successivo periodo di imposta può indifferentemente:

- **utilizzare il credito Irpef in diminuzione dell’acconto Irpef dovuto per il periodo di imposta successivo, senza presentare il modello F24.** Qualora il credito Irpef sia superiore all’acconto Irpef dovuto, può utilizzare il credito eccedente per compensare, in tutto o in parte, altri debiti (IVA, INPS, etc.) presentando il modello F24. In caso, invece, di credito Irpef inferiore all’acconto Irpef dovuto, deve effettuare il versamento, in misura pari alla differenza tra l’importo a debito e quello a credito, indicando tale ammontare nella colonna “Importi a debito versati” del modello F24.
- **Utilizzare il credito Irpef per diminuire l’acconto Irpef dovuto** per il periodo di imposta successivo utilizzando il modello F24. In tal caso:
  - nella colonna “Importi a debito versati” va indicato il debito Irpef

- e nella colonna “Importi a credito compensati” va indicato il credito Irpef, risultante dalla dichiarazione, che si utilizza in compensazione.

		codice tributo	retezione/regione/ prov./mese til.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
<b>IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI</b>					→	→	
					→	→	
					→	→	
					→	→	
codice ufficio	codice atto						
<b>TOTALE</b>					<b>A</b>	<b>B</b>	<b>SALDO (A-B)</b>

## PRESENZA VISTO SUPERBONUS

Ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto riferiti al c.d. “*Superbonus*” prevista dall'art. 121 del D.L n. 34 del 2020, era stato previsto un **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attestava la sussistenza dei presupposti che davano diritto alla detrazione.

Dal 12 novembre 2021, è stato esteso l'obbligo **di questa tipologia di conformità** anche al caso in cui il Superbonus sia utilizzato in detrazione nella dichiarazione dei redditi

### Tuttavia,

il comma 11 dell'art. 119 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34 prevede ora che il contribuente che intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità da *Superbonus* in caso di dichiarazione presentata:

- direttamente dal contribuente all'Agenzia delle Entrate,
- ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale.

La presenza di questa tipologia di visto è indicata nella sezione Firma della dichiarazione del frontespizio del modello redditi.

### Attenzione!

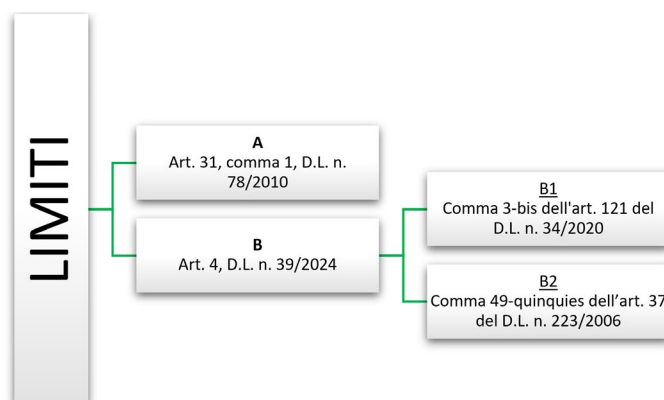
*“Il contribuente, il quale intenda fruire della detrazione relativa al Superbonus nella dichiarazione dei redditi e per la medesima dichiarazione non sussista l'obbligo di apposizione del visto sull'intera dichiarazione (come ad esempio nell'ipotesi prevista dall'art. 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147), può avvalersi, per la trasmissione telematica della dichiarazione, di un soggetto a tal fine abilitato - ai sensi dell'art. 3, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 - **diverso** da quello che ha rilasciato il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per il Superbonus. Sarà cura del contribuente conservare la documentazione riguardante il predetto visto, da esibire in caso di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria” (Circolare 18 Giugno 2023, n. 14/E)*

Per approfondimenti sull'apposizione del visto di conformità da “*Superbonus*” si rimanda al documento di ricerca del CNDCEC “*Il superbonus 110%: check list visto di conformità ecobonus e sismabonus*”.

## I LIMITI ALLE COMPENSAZIONI

Ai fini dell'utilizzo dei crediti in compensazione non si può non tenere conto delle disposizioni legislative che dispongono limiti alle compensazioni per i contribuenti che potremmo definire “meno virtuosi”.

Le due norme di riferimento sono l'art. 31, comma 1, D.L. n. 78/2010 e l'art. 4, D.L. n. 39/2024.



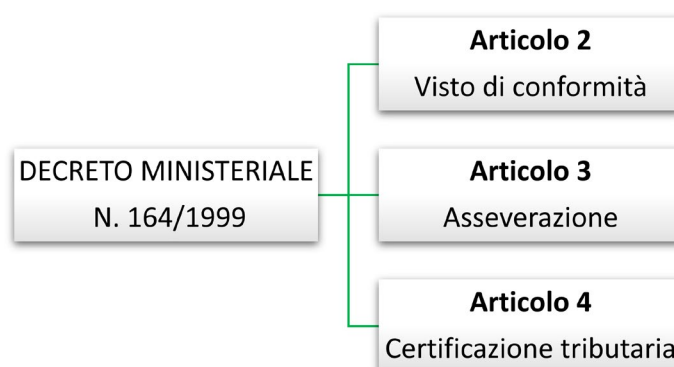
I limiti di cui al punto A dell'immagine, previsti dall'art. 31 comma 1 del D.L. n. 78/2010, riguardano il blocco alle compensazioni relative alle imposte erariali derivanti da iscrizioni a ruolo, per imposte erariali e relativi accessori, scadute e di importo superiore a 1.500 euro e (in virtù del combinato disposto con l'art. 4 del D.L. n.39/2024) inferiori a 100.000 euro.

I limiti di cui al punto B della stessa immagine, riguardano l'intera categoria di crediti che sarebbero ammessi in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997, ma che subiscono le limitazioni indicate dell'art. 4 del D.L. n. 39/2024, ovvero:

- B.1) **Crediti derivanti da Bonus edilizi** per i quali opera un divieto di utilizzo in compensazione in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero, **per importi complessivamente superiori ad euro 10.000 (comma 3-bis art. 121 del D.L. n. 34/2020).**
- B.2) **Crediti non derivanti da bonus edilizi**, ad esclusione di alcune specifiche eccezioni; per questa categoria opera un divieto di utilizzo in compensazione
- (A) per quei contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate in base alle norme vigenti, ivi compresi quelli per atti di recupero,
  - (B) **per importi complessivamente superiori ad euro 100.000,**
  - (C) per i quali i termini di pagamento siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione.
- La suddetta previsione non opera con riferimento alle somme oggetto di piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza e si applica a decorrere dal 1° luglio 2024 (Comma 49-quinquies dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006).

## L'ASSEVERAZIONE E LA CERTIFICAZIONE TRIBUTARIA

Il legislatore ha previsto altre misure di controllo aventi medesima funzione del visto: l'asseverazione tributaria e la certificazione tributaria.



### Asseverazione

Secondo la lettera b) del comma 1, articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il professionista **assevera** che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA (ieri studi di settore) corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea (C.M. n. 54/E del 13 giugno 2001).

### Certificazione tributaria

La certificazione tributaria - **visto pesante** - (art. 36, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) implica l'effettuazione dei controlli **sostanziali** indicati annualmente con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze. Nell'operare tali controlli il professionista dovrà tener conto, di norma, anche dei "principi di revisione fiscale elaborati dai consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri dei consulenti del lavoro", intesi come procedure necessarie ai fini della certificazione tributaria (Circolare del 21/05/1999 n. 110 - Min. Finanze).

**La certificazione tributaria può essere rilasciata a condizione che nei confronti del medesimo contribuente siano stati altresì rilasciati:**

- il visto di conformità di cui al citato articolo 35, comma 1, lettera a),
- e, qualora siano applicabili le disposizioni concernenti gli studi di settore (gli ISA), l'asseverazione di cui alla lettera b) dello stesso comma 1 dell'articolo 35,
- e il soggetto incaricato abbia accertato l'esatta applicazione delle norme tributarie sostanziali ed eseguito gli adempimenti, i controlli e le attività indicati annualmente con decreto del Ministro delle finanze.

## IL SOFTWARE DI STUDIO, IL VISTO E LA GESTIONE DEL CREDITO

A conclusione di questa breve disamina sul visto di conformità, gli scriventi ritengono utile fare un cenno su come vengono materialmente gestiti i crediti e l'apposizione del visto di conformità sui vari software in uso negli studi professionali e in azienda.

Nei gestionali di contabilità esistono flag specifici di controllo del credito risultante dalla dichiarazione, in molti casi si parte dal modulo dei dichiarativi e si "esportano" i crediti nel modulo di elaborazione, gestione e trasmissione delle deleghe F24.

L'assenza del visto nel primo modulo limita (dovrebbe limitare) l'utilizzo del credito in compensazione orizzontale entro i 5.000 euro nel modulo che permette l'elaborazione delle deleghe F24.

La presenza dei requisiti del regime premiale ISA comporta medesimi meccanismi ad esempio: flag e sblocco del credito oltre i 5.000 euro ma entro i limiti consentiti.

La gestione del credito può essere limitata (ad esempio con un flag o con l'indicazione di un relativo importo) per permettere la compensazione c.d. interna (es. diminuzione del versamento dell'acconto così come indicato nel

paragrafo sulle compensazioni).

Non in tutti i casi, però, la gestione del credito è operata su un unico software o da un unico soggetto:

- a volte il credito è gestito congiuntamente dal commercialista e dal cliente;
- in altri casi dal commercialista e dal consulente del lavoro;
- in altri autonomamente dal cliente.

Le varie casistiche presuppongono un monitoraggio continuo della disponibilità prima e degli utilizzi poi dei crediti che si possono portare in compensazione, orizzontale o verticale che sia, in presenza o in assenza di visto di conformità.

Il rilascio del visto che permette l'utilizzo di un credito non può prescindere dalla verifica di eventuali riporti ed utilizzi effettuati nell'anno precedente da qui l'utilità dell'accesso al cassetto fiscale del contribuente sopra indicata.

# Il visto di conformità nella dichiarazione redditi PF titolari di partita Iva 2024: check list



A cura di Emanuele Pisati e Vincenzo Verrusio

DATI DEL CONTRIBUENTE	
SOGGETTO	
DOMICILIO	
SEDE ATTIVITÀ	
PARTITA IVA	
CODICE ATTIVITÀ	
<b>Osservazioni/Variazioni rispetto all'anno precedente</b>	

TIPOLOGIA DI SOGGETTO		
Professionista	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Impresa	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No

CASI PARTICOLARI DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE		
Liquidatore ovvero al curatore fallimentare /curatore della liquidazione giudiziale	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Dichiarazione presentata dagli eredi o da altri soggetti diversi dal contribuente	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Impatriati - Art. 16 D.Lgs. 147/2015	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

ALTRI REDDITI E FAMILIARI A CARICO				
Dominicali	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Agrari	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Fabbricati	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Lavoro dipendente	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Partecipazione	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Plusvalenze di natura finanziaria	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Altri redditi(specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	Importo	Ritenute	<input type="checkbox"/> No
Controllo familiari a carico				<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No

ONERI DEDUCIBILI		
Allegata Check- list controllo documentale oneri deducibili	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>In assenza della check list specifica</b>		
Onere	Importo	
Onere deducibile (specificare).....		
Controllo rispetto eventuale requisito circa la tracciabilità dei pagamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI (ATTIVITÀ DI IMPRESA O LAVORO AUTONOMO)		
Inps gestione artigiani e commercianti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Inps gestione separata	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Cassa professionale	<input type="checkbox"/> Sì: Specificare:	<input type="checkbox"/> No
Importi versati per saldo 2022		
Importi versati per acconto 2023		
Controlli quadratura quadro RR	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Anzianità contributiva alla data del 31 dicembre 1995	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

ONERI DETRAIBILI		
Allegata Check- list controllo documentale oneri deducibili	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>In assenza della check list specifica</b>		
Onere	Importo	
Onere detraibile (specificare).....		
Controllo rispetto eventuale requisito circa la tracciabilità dei pagamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

TIPOLOGIA DI CONTABILITÀ		
Ordinaria	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Semplificata	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Forfettario	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No

**TENUTA DELLE SCRITTURE CONTABILI**

Direttamente dal Professionista	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Da una società di servizi di cui uno o più professionisti posseggono la maggioranza assoluta del capitale sociale ( <i>sotto il controllo e la responsabilità del professionista</i> )	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Direttamente dal contribuente ( <i>sotto il controllo e la responsabilità del professionista</i> )	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Dal Caf Imprese	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Da una società di servizi il cui capitale sociale è posseduto a maggioranza assoluta dalle associazioni di categoria che lo hanno costituito oppure interamente dagli associati delle predette associazioni, sotto il controllo e la responsabilità del Caf	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Da un soggetto che non può apporre il visto di conformità (il contribuente ha esibito la documentazione necessaria per consentire la verifica e il riscontro della conformità dei dati esposti o da esporre nella dichiarazione annuale)	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No

**CONTROLLO ESISTENZA E REGOLARITÀ DEI LIBRI CONTABILI E FISCALI OBBLIGATORI**

Registro Fatture emesse	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Registro Corrispettivi	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Registro Fatture acquisti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Registro Cespiti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Libro giornale	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Libro inventari	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Libro incassi e pagamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Corretto assolvimento dell'imposta di bollo	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

**CONSERVAZIONE FATTURE ELETTRONICHE**

Conservazione interna	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Conservazione affidata a soggetto esterno	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Accordo di servizio con l'Agenzia delle Entrate	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		



<b>RISCONTRO DEL RISULTATO DI ESERCIZIO EMERGENTE DALLE SCRITTURE CONTABILI</b>		
Controllo dati di bilancio – Quadro RS	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica coincidenza tra utile(perdita) di bilancio e rigo RF4(RF5)	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica situazione contabile/fiscale e Reddito di impresa (o perdita) – Rigo RG31	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica situazione contabile/fiscale e Reddito (o perdita) delle attività professionali e artistiche – Rigo RE23	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica situazione contabile/fiscale e Reddito per attività – Quadro LM	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

<b>TASSA PIATTA INCREMENTALE</b>		
Adesione al regime “tassa piatta incrementale” art. 1, commi da 55 a 57, legge 29 dicembre 2022, n. 197	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

<b>QUADRO RF</b>	<b>CORRISPONDENZA DEI VALORI INDICATI NEL QUADRO DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ALLA RELATIVA DOCUMENTAZIONE</b>	
Esclusione ISA	<input type="checkbox"/> Sì: Causa:	<input type="checkbox"/> No
Prospetto dati contabili/extra contabili ISA	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Controllo prospetto di dettaglio delle variazioni in aumento	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Controllo prospetto di dettaglio delle variazioni in diminuzione	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto riepilogo beni ammortizzabili e ammortamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto beni in leasing	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto spese ammortizzabili in più esercizi	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto di manutenzione	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

QUADRO RG	CORRISPONDENZA DEI VALORI INDICATI NEL QUADRO DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ALLA RELATIVA DOCUMENTAZIONE	
Esclusione ISA	<input type="checkbox"/> Sì: Causa:	<input type="checkbox"/> No
Prospetto dati contabili/extra contabili ISA	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto riconciliazione cassa competenza	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto riepilogo beni ammortizzabili e ammortamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto beni in leasing	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto spese ammortizzabili in più esercizi	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto spese di manutenzione	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

QUADRO RE	CORRISPONDENZA DEI VALORI INDICATI NEL QUADRO DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ALLA RELATIVA DOCUMENTAZIONE	
Esclusione ISA	<input type="checkbox"/> Sì: Causa:	<input type="checkbox"/> No
Prospetto dati contabili/extra contabili ISA	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto riconciliazione cassa competenza	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto riepilogo beni ammortizzabili e ammortamenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto beni in leasing	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto spese ammortizzabili in più esercizi	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica prospetto di manutenzione	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

QUADRO LM	CORRISPONDENZA DEI VALORI INDICATI NEL QUADRO DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ALLA RELATIVA DOCUMENTAZIONE	
Tipologia di reddito	<input type="checkbox"/> Impresa: <input type="checkbox"/> Impresa Familiare <input type="checkbox"/> Autonomo	
Verifica condizione accesso(per l'anno di imposta 2023) a regime forfettario	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Fuoriuscita dal regime nell'anno di imposta 2023	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica quadratura ricavi compensi/percepiti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

CONTROLLI DOCUMENTALI CICLO ATTIVO/PASSIVO						
Fatture emesse con imponibile superiore ad € _____						
Protocollo registro Iva Vendite	N. Fattura	Data emissione	Cliente	Ammontare imponibile		
Fatture acquisti con imponibile superiore ad € _____ oppure superiore al ____% del totale dei costi						
Protocollo registro Iva Acquisti	N. Fattura	Data documento	Data ricezione	Fornitore	Ammontare imponibile	% Deducibilità
I sopra indicati documenti risultano correttamente transitati dal Sistema di Interscambio						<input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>						

CONTROLLO DOCUMENTALE DEI CREDITI D'IMPOSTA		
Tipologia (specificare).....	Importo	
Tipologia (specificare).....	Importo	
Compilazione quadro CE	<input type="checkbox"/> Sì: Totale rigo CE 26:	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

RISCONTRO DELL'ECEDENZA D'IMPOSTA EMERGENTE DALLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELL'ANNO PRECEDENTE		
Presenza Credito Irpef anno 2022	<input type="checkbox"/> Sì: Importo:	<input type="checkbox"/> No
Credito Irpef anno 2022 compensato in F24	<input type="checkbox"/> Sì: Importo:	<input type="checkbox"/> No
Credito Irpef anno 2022 chiesto a rimborso	<input type="checkbox"/> Sì: Importo:	
Controllo quadratura Rigo RN 36 con credito risultante dal modello redditi dell'anno precedente	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Visto di conformità apposto sul modello Redditi PF 2023	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Presentazione dichiarazioni integrative a favore per il periodo di imposta 2022 nell'anno 2023	<input type="checkbox"/> Sì: Maggior credito:	

DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE ANNI DI IMPOSTA (2021;2020;2019;2018;2017) PRESENTATE NELL'ANNO 2023			
Tipologia di tributo	Anno di imposta	Errori contabili	Maggior credito
<b>Osservazioni</b>			

**CONTROLLO DELLE RITENUTE D'ACCONTO**

Verifica di coincidenza tra ritenute esposte e certificazioni possedute	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Presenza ritenute subite ma non certificate	<input type="checkbox"/> Sì: Importo:	
<b>Osservazioni</b>		

**CONTROLLO DEI PAGAMENTI EFFETTUATI CON IL MODELLO F24 PER I VERSAMENTI IN ACCONTO E A SALDO**

Pagamenti effettuati nell'anno 2023	Tributo	Importo
Pagamenti effettuati nell'anno 2024	Tributo	Importo
Pagamenti con ravvedimento operoso	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

**CONTROLLO COMPENSAZIONI CREDITI ANNO 2022**

Compensazioni effettuate nell'anno 2023	Tributo	Importo
Compensazioni effettuate nell'anno 2024	Tributo	Importo
Prospetto riconciliazione credito/utilizzo	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

**CONTROLLO PROSPETTO PERDITE PREGRESSE**

Verifica presenza delle perdite dal modello anni precedenti	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Verifica distinzione tra perdite a riporto illimitato e limitato	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

**SOGGETTI ISA**

Controllo requisiti regime premiale ISA ex art. 9-bis, comma 11, del D.L. 24 aprile 2017, n. 50	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Controllo adesione concordato preventivo biennale ex decreto legislativo del 12/02/2024 n. 13	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

**AIUTI DI STATO**

Controllo compilazione prospetto Aiuti di Stato - Quadro RS	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altro (specificare).....	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

VISTO SUPERBONUS		
Presenza visto "SuperBonus"	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

CONTROLLO LIMITAZIONI UTILIZZO CREDITI		
Controlli limiti art. 31 del D.L. n. 78/2010	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Controlli limiti comma 3-bis, art. 121 del D.L. n. 34/2020	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Controlli limiti comma 49-quinquies, art. 37 del D.L. n. 223/2006	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
<b>Osservazioni</b>		

FATTISPECIE, IN LINEA GENERALE, IDONEE A GENERARE L'ECCEDEXENZA DI IMPOSTA		
Presenza consistente di oneri detraibili	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Presenza consistente di oneri deducibili	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Ritenute d'acconto subite	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Bonus	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Altri crediti di imposta		
<b>Osservazioni</b>		

FIRMA DEL PROFESSIONISTA		
Tutti i controlli e le verifiche sopra rendicontate hanno dato esito positivo?	<input type="checkbox"/> Sì	<input type="checkbox"/> No
Luogo e data	Firma del professionista abilitato	

### NOTE E DISCLAIMER

La presente check list non contempla i controlli per l'apposizione del c.d. "visto da superbonus".

La verifica non comporta valutazioni di merito, ma il solo riscontro formale della loro corrispondenza, in ordine all'ammontare delle componenti positive e negative relative all'attività di impresa esercitata e rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (*Circolare del 23/12/2009 n. 57 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Servizi ai Contribuenti*).

Per poter attestare che i controlli sono stati svolti, il professionista dovrà conservare copia della documentazione controllata.

I controlli indicati nella check list vanno considerati esemplificativi e non esaustivi e, quindi, vanno integrati dal professionista che appone il visto in base al caso specifico.

[Clicca qui per scaricare il formato word](#)

# Le correzioni e integrazioni del Modello IVA TR



A cura di **Vincenzo Verrusio**

**Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2025 è possibile presentare un Modello IVA TR integrativo/rettificativo di un modello già presentato per uno dei primi tre trimestri dell'anno 2024.**

I contribuenti Iva che hanno realizzato in uno dei primi tre **trimestri solari** dell'anno un'eccedenza di imposta de-traitabile superiore a 2.582,28 euro e che intendono chiedere in tutto o in parte il rimborso di questa somma (o l'utilizzo in compensazione per pagare anche altri tributi, contributi e premi), **devono presentare il modello IVA TR.**

## RISOLUZIONE ADE N. 82 DEL 14 NOVEMBRE 2018

*L'articolo 38-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, prevede, al comma 2, la possibilità per il contribuente di richiedere, in presenza di determinati requisiti, il rimborso del credito IVA in relazione a periodi inferiori all'anno (cd. "rimborso infrannuale").*

*In alternativa, a seguito dell'introduzione dell'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 5, del Decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, i contribuenti che soddisfano i medesimi requisiti previsti dal citato comma 2, possono richiedere la compensazione del credito IVA ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

Il modello deve essere presentato entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento esclusivamente per via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati di cui all'art. 3, commi 2-bis e 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

Qualora il termine sopra indicato scada di sabato o in un giorno festivo lo stesso è prorogato al primo giorno feriale successivo.

Le finestre temporali per l'invio dell'istanza sono:

- **per il primo trimestre**, trasmissione del modello IVA TR dal 1° aprile al 30 aprile;
- **per il secondo trimestre**, trasmissione del modello IVA TR dal 1° luglio al 31 luglio;
- **per il terzo trimestre**, trasmissione del modello IVA TR dal 1° ottobre al 31 ottobre.

Nel frontespizio del modello andrà indicato il periodo di riferimento, ovvero l'anno e il trimestre.

	CODICE FISCALE											
	1	3	4	0	4	0	1	0	8	0	6	
<b>MODELLO IVA TR</b> <b>RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE</b> <b>DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE</b>												
Periodo di riferimento												
Anno <b>2 0 2 4</b>				Trimestre <b>03</b>								

Come avviene per il credito Iva annuale, l'emersione e la successiva destinazione del credito infrannuale presuppone ulteriori controlli e/o adempimenti; per questa tipologia di credito, si segnalano:

- **l'attesa di dieci giorni dalla presentazione dell'istanza** per l'utilizzo del credito in compensazione;
- **il controllo della soglia di € 5.000 di crediti infrannuali utilizzati** per valutare la necessità o meno di apporre il visto conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 o, in alternativa, la sottoscrizione da parte dell'organo di controllo (art. 3, comma 2, del Decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96);
- **il controllo della soglia di € 30.000 del credito chiesto a rimborso** per valutare la necessità o meno di accompagnare l'istanza con la garanzia, in genere consistente in una fideiussione bancaria o assicurativa (art. 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633).

### Attenzione!

NOVITÀ ANNO 2024: NUOVE SOGLIE BENEFICI PREMIALI ISA OPERATIVE DAL 1° GENNAIO 2025.

L'art. 14 del D. Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1, modificando l'art. 9-bis comma 11 lett. a) b) del Decreto-legge 50/2017 ha previsto, per i soggetti ISA, l'aumento della soglia in base alla quale i soggetti che raggiungono uno specifico o superiore punteggio negli ISA sono esonerati dall'apposizione del visto di conformità (ovvero dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA); a seconda dei punteggi ISA raggiunti, le nuove soglie saranno € 70.000 e € 50.000 - *Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 22 aprile 2024 n. 205127*.

I codici tributo per l'utilizzo in compensazione del credito infrannuale con il modello F24 sono:

- codice 6036 per il credito emerso nel primo trimestre solare;
- codice 6037 per il credito emerso nel secondo trimestre solare;
- codice 6038 per il credito emerso nel terzo trimestre solare.

**Trasmessa l'istanza, il contribuente potrà ritrovarsi nella situazione:**

- a) di aver commesso errori di tipo "dichiarativo" che attengono all'invio del modello IVA TR o alla sua compilazione;
- b) di aver indebitamente utilizzato in compensazione eccedenza IVA infrannuale.

### Attenzione!

I contribuenti che hanno optato per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche secondo il regime della c.d. *contabilità presso terzi* (di cui all'art. 1, comma 3, del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 100), come chiarito con la risoluzione n. 6 dell'11 gennaio 2011, ai fini della determinazione dell'eccedenza IVA rimborsabile relativa ad un determinato trimestre devono fare riferimento alla differenza tra l'imposta esigibile relativa alle operazioni attive registrate nel **trimestre solare** e l'imposta detraibile relativa agli acquisti registrati nel medesimo periodo.

Ad esempio, per il primo trimestre dell'anno d'imposta le operazioni da considerare sono costituite, anche per i suddetti soggetti, dalle operazioni attive e passive registrate nei mesi di gennaio, febbraio e marzo.

## ERRORI DICHIARATIVI: CORREZIONI E MODIFICHE

Il contribuente può apportare modifiche ad un modello TR già tempestivamente presentato.

Le modifiche si distinguono in:

- a) modifiche di elementi che non incidono sulla destinazione e/o sull'ammontare del credito infrannuale;
- b) modifica della destinazione.

### **MODIFICHE DI ELEMENTI CHE NON INCIDONO SULLA DESTINAZIONE E/O AMMONTARE DEL CREDITO INFRANNUALE**

Il contribuente può ripresentare un'istanza per modificare elementi come:

- la richiesta di esonero dalla produzione della garanzia fideiussoria,
- l'apposizione del visto di conformità,
- l'attestazione dei requisiti contributivi e patrimoniali.

### Attenzione!

In merito all'evidenziazione delle condizioni di esonero dall'apposizione del visto di conformità, le recenti FAQ pubblicate dall'Ade riportano che *“in sede di compilazione del modello IVA TR non è necessario fornire tale informazione in quanto il riscontro della sussistenza del conseguimento del livello di affidabilità fiscale richiesto è operato dall'Agenzia delle Entrate che verifica i dati del modello ISA corrispondente.*

*Per verificare l'importo del credito IVA utilizzabile in compensazione i contribuenti devono accedere nel cassetto fiscale”*

Altra modifica potrebbe interessare i righe che vanno dal TD1 al TD5 ovvero la sezione deputata alla indicazione della sussistenza dei presupposti per ottenere il rimborso (o l'utilizzo in compensazione) dell'IVA infrannuale. Le suddette modifiche interessano, in particolare, il quadro TD del modello.

QUADRO TD	TD1	ALIQUOTA MEDIA	Aliquota media operazioni attive <sup>1</sup> maggiorata del 10%	%	Aliquota media operazioni passive <sup>2</sup>	%
SEZIONE 1 Sussistenza dei presupposti	TD2	OPERAZIONI NON IMPONIBILI			Percentuale delle operazioni effettuate	%
	TD3	BENI AMMORTIZZABILI				
	TD4	SOGGETTI NON RESIDENTI				
	TD5	OPERAZIONI NON SOGGETTE				
	SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione	TD6	IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO			
	TD7	IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE				

Erogazione prioritaria <sup>1</sup>  Imposta relativa alle operazioni <sup>2</sup> di cui all'articolo 17-ter  Esonero garanzia <sup>3</sup>

**Attestazione condizioni patrimoniali e versamento contributi**

Il sottoscritto dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che sussistono le seguenti condizioni previste dall'articolo 38-bis, terzo comma, lettere a), b) e c):

a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;

b) non risultano cedute nell'anno precedente la richiesta azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;

c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Il sottoscritto dichiara di essere consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi dell'articolo 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. FIRMA

**Visto di conformità**

TD8 Codice fiscale del responsabile del C.A.F.  Codice fiscale del C.A.F.

Codice fiscale del professionista

Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997 FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA

**Sottoscrizione organo di controllo**

Soggetto  Codice fiscale  FIRMA

### MODIFICA DELLA DESTINAZIONE

Con la risoluzione n. 99/E dell'11 novembre 2014 è stata chiarita la possibilità - dopo la scadenza dell'invio dell'istanza "correttiva nei termini" - di integrare/rettificare il modello IVA TR tramite l'invio di un modello integrativo, al fine di mutare la destinazione del credito IVA:

- **da compensazione a rimborso**, sempre che l'eccedenza IVA non sia già stata compensata;
- **da rimborso a compensazione**, nell'ipotesi in cui l'eccedenza IVA non sia già stata rimborsata, ovvero previa verifica con l'ufficio territorialmente competente che non sia già stata conclusa la fase istruttoria e non sia stata validata la disposizione di pagamento.



In questo caso, la modifica della destinazione comporta una correzione dei righi TD6 e TD7.

SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

### L'INVIO DEL MODELLO CORRETTIVO/INTEGRATIVO

Per le ipotesi sopra richiamate lo strumento da utilizzare è quello dell'invio dell'istanza/modello nelle due tipiche forme di **correttiva nei termini** o di integrativa (**modifica istanza precedente**).

	CODICE FISCALE				
	MODELLO IVA TR RICHIESTA DI RIMBORSO O UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA TRIMESTRALE				
Periodo di riferimento	Anno		Trimestre		
Casi particolari di compilazione	Regimi particolari	Contabilità separate	Richiesta presentata da ente o società controllante per l'IVA di gruppo	Correttiva nei termini	Modifica istanza precedente

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, con la risoluzione n. 82/2018, che "non si ravvisano ostacoli di tipo normativo o procedurale a consentire l'integrazione/rettifica del modello IVA TR entro il 30 aprile di ogni anno - o comunque, entro il diverso termine di scadenza di invio della dichiarazione annuale IVA"

### LA CORRETTIVA NEI TERMINI

Vista l'attesa dei 10 giorni dall'invio dell'istanza per l'utilizzo del credito in compensazione, il contribuente potrebbe avere convenienza ad inviare il modello IVA TR nei primi giorni della relativa finestra temporale per poter utilizzare il credito IVA infrannuale in compensazione orizzontale alla prima scadenza tipica del 16 del mese.

La correzione dell'istanza entro la fine dello stesso mese fa ricadere la stessa nella forma di *correttiva nei termini*.

Periodo di riferimento	Anno		Trimestre		
	2 0 2 4		03		
Casi particolari di compilazione	Regimi particolari	Contabilità separate	Richiesta presentata da ente o società controllante per l'IVA di gruppo	Correttiva nei termini <input checked="" type="checkbox"/>	Modifica istanza precedente

### MODIFICA ISTANZA PRECEDENTEMENTE TRASMESSA

La facoltà di rettificare il modello IVA TR **validamente e tempestivamente presentato** ai sensi dell'articolo 8 d.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, è concessa anche una volta decorso il termine di presentazione della "correttiva nei termini".

In questo caso va barrata la specifica casella e seguire le istruzioni fornite con la risoluzione n. 99 dell'11 novembre 2014, con la circolare n. 35 del 27 ottobre 2015 e con la risoluzione n. 82 del 14 novembre 2018. In tal caso, deve essere compilato un **nuovo modello, completo in tutte le sue parti**.

Periodo di riferimento	Anno		Trimestre		
	2 0 2 4		02		
Casi particolari di compilazione	Regimi particolari	Contabilità separate	Richiesta presentata da ente o società controllante per l'IVA di gruppo	Correttiva nei termini	Modifica istanza precedente <input checked="" type="checkbox"/>

Come già specificato, la modifica della dell'istanza precedentemente trasmessa è possibile entro il termine di presentazione della successiva dichiarazione annuale IVA.

## LE SANZIONI

Come specificato dalla richiamata circolare 82/E/2018, *l'integrazione/correzione degli elementi sopra indicati non costituisce errore soggetto a sanzione*, salvo che - con riferimento al visto di conformità - si sia proceduto a utilizzare in compensazione il credito infrannuale in presenza di un modello IVA TR carente del visto. In tale evenienza, infatti, essendosi verificato un utilizzo improprio del credito, in violazione di quanto disposto dall'articolo 10, comma 1, lettera a), n. 7 del Decreto-legge n. 78 del 2009, torna applicabile la sanzione di cui all'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, salva la possibilità di definizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

### Attenzione!

Novità anno 2024: revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111.

Il D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 ha disposto le modifiche dei seguenti decreti:

- D. Lgs. 74/2000, disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.
- D. Lgs. 471/1997, sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi.
- D. Lgs. 472/1997: disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie.

Per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 la misura della sanzione base di cui all'articolo 13 del D. Lgs. 471/1997 si abbassa al 25%.

## L'INVIO TARDIVO

Contrariamente a quello che avviene con il modello dichiarazione annuale IVA per modello IVA TR non è possibile avvalersi del c.d. *"invio tardivo"* (i.e. entro 90 giorni dalla scadenza).

**Il modello IVA TR trasmesso oltre i termini indicati nelle finestre temporali sopra richiamate si considera omesso** (*Corte di Cassazione ordinanza n. 11270/2022*) comportando, in caso di utilizzo di un credito IVA infrannuale, l'applicazione delle relative (nuove) sanzioni.

### CORTE DI CASSAZIONE ORDINANZA N. 11270 DEPOSITATA IL 7 APRILE 2022

*Questa Corte ha affermato (Cass. civ., 16 dicembre 2019, 33102; Cass. civ., 30 novembre 2017, n. 28734; conf. Cass. civ., n. 10872/2019; Cass. civ., n. 22965/2019; Cass., civ., n. 16504/2016) che, in tema d'Iva, l'errata utilizzazione della compensazione in sede di liquidazione periodica, in assenza dei relativi presupposti, non integra una violazione meramente formale, neppure ove il credito d'imposta risulti dovuto in sede di dichiarazione annuale e liquidazione finale, poiché comporta il mancato versamento di parte del tributo alle scadenze previste e determina il ritardato incasso erariale, con conseguente deficit di cassa, sia pure transitorio, nel periodo infrannuale, per cui è sanzionabile ai sensi del D. Lgs. n. 471 del 1997, art. 13.*

**L'omissione dell'invio del modello non sanabile porta con sé la necessità, per i contribuenti e gli studi professionali, di calendarizzare l'invio del modello ponendo particolare attenzione alla scadenza della relativa finestra temporale.**

Il contribuente (il Professionista) dovrà valutare attentamente anche la trasmissione del modello, in quanto l'invio dello stesso comporta la fuoriuscita del credito Iva di un trimestre dall'ammontare disponibile per la liquidazione del mese/trimestre successivo.

## LE COMPENSAZIONI E L'INDEBITO UTILIZZO

La compensazione del credito iva infrannuale partecipa al limite annuo di 2.000.000 di euro (art. 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021).

L'utilizzo in eccesso del credito infrannuale comporta l'applicazione delle sanzioni previste dall' art. 13 del D. Lgs. n. 471/97.

È possibile regolarizzare la posizione in caso di utilizzi in eccesso dei crediti in compensazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D. Lgs. n. 472/97.

### Compensazione di un importo già chiesto a rimborso.

L'indebito utilizzo in compensazione del credito infrannuale, già chiesto a rimborso, configura una violazione sanzionabile ai sensi del nuovo articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Anche in questo caso, resta salva, in ogni caso, la possibilità per il contribuente di avvalersi, qualora ne ricorrano i presupposti, dell'istituto del ravvedimento operoso.

### Compensazione in presenza di altri divieti

Un ulteriore controllo attiene alla presenza:

- di debiti relativi, ai carichi affidati all'agente della riscossione e concernenti le imposte erariali e i relativi accessori,
- di quelli affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate in base alle norme vigenti, ivi comprese le somme oggetto degli atti di recupero.

Il contribuente (il Professionista) dovrà controllare le limitazioni derivanti da:

- divieti di compensazione previsti dall' articolo 31, comma 1, del Decreto-legge n. 78 del 2010;
- divieti di compensazione, con decorrenza dal 1° luglio 2024, previsti dal comma 49-quinquies dell'articolo 37 del Decreto-legge n. 223 del 2006.

**Sul coordinamento delle due norme, si rimanda ai chiarimenti forniti dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 28 giugno 2024.**

## CONTROLLI SUL MODELLO LIPE E IN DICHIARAZIONE

La trasmissione del Modello IVA TR e l'utilizzo del credito IVA infrannuale ha naturale riflesso nelle liquidazioni Iva; sarà pertanto necessario un **monitoraggio e un controllo di quadratura** oltre che degli importi utilizzati in compensazione o chiesti a rimborso, su quanto trasmesso con il modello IVA TR e quello poi indicato:

- nelle LiPe;
- nel modello dichiarazione annuale Iva.

### IL MODELLO IVA TR E LA LIPE

La trasmissione del modello IVA TR modifica il credito iva da riportare nel modello LiPe relativo al trimestre solare successivo a quello relativo all'istanza.

SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	
VP8	Credito periodo precedente	

Nel Rigo VP8 del modello LiPe - Credito periodo precedente - va indicata l'IVA a credito computata in detrazione, risultante dalla liquidazione precedente dello stesso anno solare **(senza considerare i crediti chiesti a rimborso o in compensazione mediante presentazione del modello IVA TR)**.

## IL MODELLO IVA TR E LA DICHIARAZIONE IVA

La scelta tra richiesta a rimborso o utilizzo in compensazione e di questi ultimi i materiali **utilizzi entro il termine di presentazione** della dichiarazione annuale IVA troveranno la loro esplicitazione nel quadro VL della dichiarazione annuale.

Nel modello presentato nel 2024 i righi erano il VL20 e VL22.

SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione		TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
		TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	
<b>VL20</b>	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		,00
<b>VL21</b>	Ammontare dei crediti trasferiti (*)		,00
<b>VL22</b>	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2023 compensato nel mod. F24		,00

## CASI

Si propongono alcuni casi ispirati, tra l'altro, a risoluzioni e a recenti risposte ad interpello fornite dell'Amministrazione Finanziaria.

### CASO 1 – RISOLUZIONE ADE N.82/2018

Il contribuente ha presentato il 31 ottobre dell'anno 2023 il modello IVA TR relativo al terzo trimestre da cui emerge un credito IVA di € 10.000 e chiesto a rimborso.

Il 28 febbraio dell'anno 2024 è stata presentata la Dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2023.

A marzo 2024 il contribuente riscontra la necessità di modificare i soli elementi informativi indicati nel quadro TD del modello IVA TR del terzo trimestre senza modificare gli importi esposti e/o la somma chiesta a rimborso.

In questo caso:

- è possibile trasmettere il modello IVA TR correttivo/integrativo entro l'ultimo giorno utile per la presentazione della dichiarazione annuale IVA (30 aprile anno 2024) **anche se il modello dichiarazione IVA è stato già trasmesso;**
- non è necessario presentare il modello IVA integrativo considerato che gli elementi modificati non hanno incidenza sul contenuto della dichiarazione;
- l'integrazione/correzione degli elementi in argomento non costituisce errore soggetto a sanzione salvo, come già ricordato, il contribuente non abbia proceduto a utilizzare in compensazione il credito infrannuale in presenza di un modello TR IVA carente del visto.

### CASO 2 – RISOLUZIONE ADE N.103/2017

Il contribuente ha presentato il 31 luglio dell'anno 2023 il modello IVA TR relativo al secondo trimestre da cui emerge un credito IVA di € 20.000.

Nel rigo TD7 è stato indicato il credito da utilizzare in compensazione per il totale disponibile (€ 20.000) ma è stato omesso, nel rigo TD8, il visto di conformità pur ricorrendo l'obbligo.

Visto di conformità	
<b>TD8</b> Codice fiscale del responsabile del C.A.F.	Codice fiscale del C.A.F.
Codice fiscale del professionista	
Si rilascia il visto di conformità ai sensi dell'art. 35 del d.lgs. n. 241/1997	
FIRMA DEL RESPONSABILE DEL C.A.F. O DEL PROFESSIONISTA	

A febbraio dell'anno 2024 e prima dell'invio del modello dichiarazione IVA anno 2024 relativo all'anno di imposta 2023, sul cassetto fiscale del contribuente risultano compensati crediti IVA - relativi al secondo trimestre anno 2023 (con il codice tributo 6037) - per € 4.500.

Per l'Amministrazione Finanziaria, in questo caso, *per essendo mancante il visto di conformità, l'utilizzo del credito infrannuale al disotto della soglia non ne inficia la spettanza*; tuttavia, il contribuente potrebbe regolarizzare il tutto trasmettendo entro la scadenza deputata all'invio del modello dichiarazione IVA relativa all'anno di imposta 2023:

- Un modello IVA TR rettificativo dell'importo da utilizzare compensazione (modifica del rigo TD7) per un importo compreso tra i 4.500 euro già utilizzati e quelli massimi indicabili senza visto di conformità.
- Un modello IVA TR, senza modifica del rigo TD7, accompagnato dal visto di conformità (modifica del rigo TD8).

In entrambi i casi nel quadro VL del modello dichiarazione annuale IVA verrà indicato l'importo complessivo utilizzato in compensazione con il codice tributo 6037: in questo caso € 4.500.

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI
<b>VL20</b>	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	,00
<b>VL21</b>	Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00
<b>VL22</b>	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2023 compensato nel mod. F24	<b>4.500</b> ,00

### CASO 3 – RISOLUZIONE ADE N.103/2017

Si consideri il caso di un contribuente che non può avvalersi dell'esonero di apposizione del visto di conformità. Lo stesso soggetto il 31 luglio dell'anno 2024 il modello IVA TR relativo al secondo trimestre chiedendo l'utilizzo in compensazione di € 3.500.

Dalla bozza di compilazione del modello IVA TR da presentare entro il 31 ottobre dell'anno 2024 risulta un credito IVA disponibile e da indicare nel rigo TD7 pari ad € 2.900.

**Sembrerebbe** esserci la possibilità di trasmettere il modello IVA TR relativo al terzo trimestre senza il visto in quanto si è sotto la soglia di € 5.000 (€ 2.000 utilizzati in compensazione più € 2.900 relativi all'istanza corrente = € 4.900).

#### Attenzione!

Ai fini dell'apposizione del visto di conformità, l'importo indicato sull'istanza relativa al secondo trimestre 2024 concorre per intero al limite dei 5.000 euro annui anche se una parte non è stata utilizzata in compensazione.

**In questo caso l'istanza relativa al terzo trimestre comporta il superamento del limite di € 5.000** in quanto si sommano gli importi indicati nei righe TD7 per il secondo e per il terzo trimestre (€3.500 + €2.900 = €6.400) indipendentemente dall'utilizzo in compensazione di soli € 2.000.

Al contribuente è data facoltà di trasmettere, entro il 31 ottobre dell'anno 2024:

- Un modello IVA TR con indicazione del rigo TD7 un importo non superiore alla differenza tra € 5.000 e € 3.500 e non accompagnare il modello con il visto di conformità: il limite, in questo caso, è € 1.500.
- Un modello IVA TR accompagnato dal visto di conformità utilizzando il massimo del credito disponibile ovvero € 2.900.

**CASO 4: RISPOSTA AD INTERPELLO 217/2023**


Il caso prospettato si sviluppa in un arco temporale di 4 anni e vede la modifica dei soli effetti della presentazione del modello IVA TR con riflessi sulle dichiarazioni IVA.

**ANNO 2022**

- L'AZIENDA ALFA ha presentato nell'anno 2022 il Modello IVA TR relativo al terzo trimestre, con il quale è stato chiesto a rimborso un'eccedenza di IVA infrannuale pari ad euro 20.000

SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO	
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE	20.000,00

- il relativo modello IVA TR è stato presentato senza apposizione del visto di conformità e senza barrare, nel quadro TD, le condizioni previste per l'esonero dalla presentazione della garanzia. Obiettivo dell'AZIENDA ALFA è quello di poter beneficiare dell'esonero dalla presentazione della garanzia prevista dall'art. 38 bis, quarto comma, del d.P.R. n. 633/72, ricorrendo le condizioni previste dal precedente terzo comma, in relazione all'eccedenza detraibile maturata nel corso del terzo trimestre dell'anno 2022.

Erogazione prioritaria <sup>1</sup>	Imposta relativa alle operazioni di cui all'articolo 17-ter <sup>2</sup>	 Esonero garanzia <sup>3</sup>
-------------------------------------	--	--

**ANNO 2023**

L'AZIENDA ALFA:

- ha presentato il modello dichiarazione annuale IVA 2023 relativo all'anno di imposta 2022;
- ha indicato nel rigo VL20 della dichiarazione annuale € 20.000 chiesti a rimborso ai sensi dell'art. 38 bis comma 2.

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI	
	VL20	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)	20000,00
	VL21	Ammontare dei crediti trasferiti (*)	,00
	VL22	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2023 compensato nel mod. F24	,00

**ANNO 2024**

L'azienda, dopo aver soddisfatto tutte le richieste di documenti e informazioni effettuate da parte del Centro operativo di Pescara, ha ottenuto conferma circa il **completamento della procedura di rimborso**:

- in data 1° settembre 2024, l'azienda ha ricevuto la relativa richiesta di presentazione della garanzia bancaria, necessaria per procedere alla liquidazione del rimborso;
- l'azienda non intende proseguire con la presentazione della garanzia bancaria;**
- l'azienda non può presentare un modello rettificativo del modello IVA TR relativo al terzo trimestre dell'anno 2022 in ragione del tempo trascorso (termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA 2023 per l'anno 2022).

Per riacquistare la disponibilità del credito IVA relativo al terzo trimestre 2022, L'AZIENDA ALFA potrà procedere nel modo indicato nella sezione seguente.

**ENTRO IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA 2025 PER L'ANNO DI IMPOSTA 2024**

- L'AZIENDA ALFA procederà con una **comunicazione** formale di rinuncia al rimborso.

- Si ipotizzi l'accoglimento della richiesta e la non erogazione del rimborso entro il supposto termine.
- L'importo pari ad € 20.000, non più ottenuto a rimborso, andrà indicato nel modello **dichiarazione IVA 2025** (periodo d'imposta 2024) al rigo VL26 "Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio" – ovvero nello specifico rigo riguardante *il credito chiesto a rimborso in anni precedenti per il quale l'Ufficio competente abbia formalmente negato il diritto al rimborso ma abbia autorizzato il contribuente ad utilizzare il credito stesso per l'anno 2022 in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.*

<b>VL26</b> Credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio	<b>20.000</b>
---	---------------

## IL SOFTWARE DI STUDIO E LA GESTIONE DEL CREDITO IVA INFRANNUALE

Nei gestionali di contabilità esistono flag specifici di controllo del credito risultante dai dichiarativi, in molti casi si parte dal modulo fiscale Modello IVA TR e si "esportano" i crediti nel modulo di elaborazione, gestione e trasmissione delle deleghe F24 e, conseguentemente, si blocca il relativo credito nella gestione "liquidazioni IVA". L'utilizzo del gestionale con i relativi blocchi consente il controllo in merito a:

- **un utilizzo anticipato** del credito Iva infrannuale ovvero prima dei dieci giorni dalla corretta trasmissione del modello;
- **un indebito riporto**, nella liquidazione IVA relativa al mese/trimestre successivo quello solare oggetto d'istanza, di un credito Iva chiesto a rimborso o da utilizzare in compensazione;
- **l'utilizzo errato del codice tributo**, ad esempio: 6035 in luogo del 6036 o 6037 in luogo del 6038;
- **un utilizzo indebito del credito iva**, oltre la soglia di 5.000 euro, nel caso di presentazione del modello senza visto di conformità.

Procedure e check list soddisfano ulteriori necessità di controllo in quanto non sempre la gestione del credito Iva – sia esso annuale che infrannuale - è operata su un unico software o da un unico soggetto:

- a volte il credito è gestito congiuntamente dal Commercialista e dal cliente;
- in altri casi dal Commercialista e dal consulente del lavoro;
- in altri autonomamente dal cliente.

Le varie casistiche presuppongono un monitoraggio continuo della disponibilità prima e degli utilizzi poi dei crediti che si possono portare in compensazione, orizzontale o verticale che sia, così come la presenza (l'assenza) del visto di conformità o l'utilizzo anticipato del credito Iva infrannuale.

# Credito d'imposta "Transizione 5.0": decreto attuativo e circolare GSE



A cura di Massimo Gamberoni

Per incentivare il processo di transizione digitale ed energetica delle imprese, in attuazione di quanto previsto dalla decisione del Consiglio ECOFIN, il D.L. 2.03.2024 ha istituito il "Piano Transizione 5.0" che introduce nuovi crediti d'imposta destinati alle imprese che investono in beni strumentali che comportino una riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva o dei processi interessati dall'investimento. Il complesso iter normativo si è concluso con il decreto ministeriale congiunto MEF e MIMIT del 24 luglio 2024 e il successivo decreto direttoriale del MIMIT, che ha istituito la piattaforma di comunicazione sul sito del Gestore Servizi Energetici (GSE) a partire dal 7 agosto 2024.

## PREMESSA

Il credito di imposta, con una dotazione di 6,3 miliardi di euro, derivanti dal PNRR e dal RepowerEU, rappresenta un'evoluzione rispetto ai noti crediti di imposta previsti dal "Piano Transizione 4.0". Gli elementi di novità sono i seguenti:

- il beneficio è subordinato alla conformità dei requisiti del piano Transizione 4.0 e al conseguimento di risultati di efficienza energetica;
- le aliquote risultano essere incrementate e crescenti in base al livello di risparmio energetico;
- il massimale di spesa viene elevato dagli attuali 20 a 50 milioni di euro;
- è necessaria una certificazione *ex ante* e una *ex post* per attestare il risparmio energetico.

Il nuovo credito d'imposta si riferisce agli investimenti effettuati nel 2024 e 2025. Il "Piano Transizione 5.0" entra nella sua fase operativa con l'apertura, a partire **dal 7 agosto 2024**, della **piattaforma informatica** del Gestore dei Servizi Energetici (GSE) per la presentazione delle comunicazioni preventive. Questa piattaforma rappresenta il **punto di accesso unico** per le imprese che intendono beneficiare del credito d'imposta. Si noti che i chiarimenti hanno precisato che **le agevolazioni saranno retroattive per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024, basandosi sull'ordine cronologico**. In questo caso, tuttavia, poiché il decreto impone un termine di 30 giorni di tempo dalla data di avvio del progetto per inviare la comunicazione preventiva, per gli investimenti già avviati prima dell'apertura della piattaforma il termine di 30 giorni decorre dal 7 agosto 2024.

## IMPRESE BENEFICIARIE

Possono accedere all'agevolazione tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato dei soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che intendono effettuare **nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**, nell'ambito di **progetti di innovazione** da cui scaturisca una riduzione dei **consumi energetici**.



Per fruire dell'agevolazione, le imprese devono comunque soddisfare le seguenti condizioni:

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il credito d'imposta **non spetta alle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo** senza continuità aziendale, o **sottoposte ad altra procedura concorsuale**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Inoltre, sono escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive.

## INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Sono agevolabili gli investimenti effettuati in strutture produttive ubicate in Italia nel 2024 e 2025 (come chiarito, dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2025) **in beni materiali e immateriali nuovi**, strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli **allegati A e B** annessi alla L. 11 dicembre 2016, n. 232 (cosiddetti "beni industria 4.0") **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, **a condizione che**, tramite gli stessi, si consegua complessivamente, rispetto alla precedente situazione:

- una **riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva** localizzata nel territorio nazionale, cui si riferisce il progetto di innovazione **non inferiore al 3%** o, in alternativa
- **una riduzione dei consumi energetici dei processi interessati** dall'investimento non inferiore al **5%**.

Il decreto va oltre il perimetro dei "beni industria 4.0", inserendo tra gli investimenti agevolabili anche altre fattispecie.

Nell'ambito dei **progetti di innovazione** che conseguono una riduzione dei consumi energetici nelle misure e alle condizioni previste dalla Transizione 5.0, inoltre, sono agevolabili gli investimenti in **beni materiali nuovi strumentali** all'esercizio d'impresa finalizzati **all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo**, a eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta. Con riferimento all'autoproduzione e all'autoconsumo di energia da fonte solare, sono considerati ammissibili esclusivamente **gli impianti con moduli fotovoltaici di cui all'art. 12, c. 1, lett. a), b) e c) D.L. 9 dicembre 2023, n. 181**. Gli investimenti in impianti che comprendano i moduli di cui alle lettere b) e c) concorrono a formare **la base di calcolo del credito d'imposta per un importo** pari, rispettivamente, **al 120% e 140% del loro costo**, con la specificazione che sono agevolabili gli impianti con moduli fotovoltaici che risultano prodotti negli Stati membri dell'Unione Europea e riportano una efficienza pari ad almeno il 21,5%.

Anche in ordine agli **investimenti (inizialmente esclusi) in beni gratuitamente devolvibili** delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti, è stata prevista una **deroga** ampia dalla circolare: la condizione è che gli investimenti siano un **adempimento degli obblighi assunti nei confronti dell'ente pubblico concedente** e siano previsti meccanismi economici che neutralizzino il rischio economico dell'investimento in beni strumentali nuovi.

Sono inoltre ricompresi tra gli investimenti agevolabili anche quelli effettuati mediante contratti **di locazione finanziaria** per i quali si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Infine, sono agevolabili le **spese per la formazione del personale** finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle **competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi**, nel limite del **10% degli investimenti effettuati** e in ogni caso sino al **massimo di € 300.000**, a condizione che le attività formative siano erogate da soggetti esterni individuati con decreto del Ministro delle Imprese e del Made in Italy. In particolare, sono agevolabili le spese per percorsi di formazione di durata non inferiore a 12 ore, anche in modalità a distanza, con attestazione finale del risultato conseguito.

## MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

La misura del credito d'imposta varia a seconda del livello di riduzione dei consumi energetici conseguita mediante gli investimenti agevolabili.

RIDUZIONE DEI CONSUMI ENERGETICI	MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA		
	INVESTIMENTI FINO A 2,5 MILIONI DI EURO	INVESTIMENTI OLTRE I 2,5 E FINO A 10 MILIONI DI EURO	INVESTIMENTI OLTRE I 10 MILIONI E FINO A 50 MILIONI DI EURO
DAL 3% AL 6% DELLA STRUTTURA PRODUTTIVA	35%	15%	5%
DAL 5% AL 10% DEI PROCESSI INTERESSATI DALL'INVESTIMENTO			
DAL 6% AL 10% DELLA STRUTTURA PRODUTTIVA	40%	20%	10%
DAL 10% AL 15% DEI PROCESSI INTERESSATI DALL'INVESTIMENTO			
OLTRE IL 10% DELLA STRUTTURA PRODUTTIVA	45%	25%	15%
OLTRE IL 15% DEI PROCESSI INTERESSATI DALL'INVESTIMENTO			

## MODALITÀ DI ACCESSO ALL'AGEVOLAZIONE

Per poter beneficiare del credito di imposta 5.0 in compensazione, occorre presentare telematicamente su apposita piattaforma del GSE una **comunicazione preventiva di prenotazione** del credito e successivamente la **comunicazione di completamento**.

In tale comunicazione è individuato il **soggetto beneficiario**, il **progetto di innovazione**, ivi inclusa la **data di avvio e di completamento**, gli **investimenti agevolabili** e il relativo ammontare, **l'importo del credito** d'imposta potenzialmente spettante ed è inviata la **certificazione ex ante** della riduzione dei consumi energetici conseguibili tramite gli investimenti nei beni individuati. Il GSE, dopo aver effettuato le verifiche documentali, entro cinque giorni, comunica all'impresa il credito potenzialmente spettante. In caso di dati non correttamente caricati ovvero di documentazione o informazioni incomplete o non leggibili, il GSE, **sempre nel termine di 5 giorni**, comunica all'impresa i dati ovvero la documentazione da "integrare" nel termine di 10 giorni. Qualora la documentazione trasmessa risulti idonea a superare le carenze documentali riscontrate, il GSE, entro 5 giorni dalla presentazione delle integrazioni, comunica all'impresa l'importo del credito d'imposta prenotato.

Si rammenti che le comunicazioni preventive saranno accolte **fino all'esaurimento delle risorse disponibili, secondo l'ordine cronologico di presentazione**. Questo rende particolarmente importante per le imprese agire tempestivamente per assicurarsi l'accesso all'agevolazione.

A seguito dell'avvenuta prenotazione, l'impresa trasmette apposite comunicazioni periodiche volte a confermare l'avanzamento del progetto e, in particolare:

- entro 30 giorni dalla ricezione della prenotazione del credito, una comunicazione relativa all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con pagamento a titolo di acconto (in misura almeno del 20% del costo di acquisizione) contenente gli estremi delle fatture;
- entro il 31 dicembre 2024 una comunicazione relativa all'effettuazione degli ordini accettati dal venditore con

pagamento di acconto (almeno del 50% del costo) nel caso in cui il progetto di innovazione sia completato entro il 30 aprile 2025, con gli estremi delle fatture.

Entro 5 giorni dall'invio della comunicazione, il GSE **conferma il credito prenotato** in caso di verifica positiva della documentazione ricevuta. Nello stesso termine, laddove il GSE abbia evidenza di una **riduzione** dell'importo degli investimenti individuati nella comunicazione preventiva, provvede a comunicare il nuovo e **minore importo del credito** d'imposta prenotato.

La **data di completamento del progetto** deve essere comunicata, in ogni caso entro il 28 febbraio 2026, con la comunicazione di "completamento" contenente le informazioni necessarie ad individuare:

- il progetto di innovazione completato, ivi inclusa la data di effettivo completamento;
- l'ammontare agevolabile degli investimenti effettuati;
- l'importo del credito d'imposta;
- l'attestazione del rispetto degli obblighi previsti unitamente alle altre certificazioni previste (**certificazione ex post** dell'effettiva realizzazione degli investimenti e degli attestati comprovanti il possesso della **perizia tecnica asseverata** e delle **certificazioni contabili** dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili).

Il credito d'imposta oggetto della comunicazione finale di completamento è indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale il progetto di innovazione è completato. Il progetto di innovazione si intende completato alla data di effettuazione dell'ultimo investimento che lo compone, e in particolare:

1. nel caso in cui l'ultimo investimento abbia a oggetto **beni materiali e immateriali nuovi** strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli allegati A e B alla L. 11 dicembre 2016, n. 232, alla data di effettuazione degli investimenti secondo le regole generali previste dall'art. 109, cc. 1 e 2 del Tuir;
2. nel caso di beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, finalizzati **all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili** destinata all'autoconsumo, alla data di fine lavori dei medesimi beni;
3. nel caso di **attività di formazione** finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi, alla data di rilascio dell'attestato finale del risultato conseguito.

Tecnicamente le comunicazioni, sottoscritte dal legale rappresentante e comprensive dei relativi allegati, sono trasmesse esclusivamente in via telematica, attraverso la piattaforma informatica "*Transizione 5.0*", accessibile tramite SPID sul sito GSE. Il mancato invio da parte delle imprese delle comunicazioni e dei relativi allegati ovvero delle integrazioni documentali nei termini e nelle modalità previste comporta il "*mancato perfezionamento*" della procedura per la fruizione del credito d'imposta.

## VALUTATORI INDIPENDENTI

La riduzione dei consumi energetici, quale elemento caratterizzante il beneficio fiscale, è attestata con apposite certificazioni tecniche, rilasciate **da uno o più valutatori indipendenti nella forma di perizie asseverate**. In particolare, la certificazione *ex ante* si compone delle informazioni sul progetto innovativo riguardanti l'individuazione della struttura produttiva e dei relativi processi, la riduzione dei consumi energetici (ivi compresi gli indicatori e gli algoritmi di calcolo utilizzati) nonché i criteri per la definizione dell'eventuale scenario controfattuale. La certificazione "*ex post*", invece, si compone delle informazioni necessarie ad attestare il completamento dell'investimento in modo conforme a quanto previsto dalla certificazione *ex ante* ovvero, nel caso di "*variazioni*" intervenute nel corso della realizzazione del progetto, delle informazioni relative al progetto effettivamente realizzato e dei consumi energetici effettivamente conseguiti. La circolare GSE illustra in maniera approfondita le modalità di calcolo da adottare per la definizione dei risparmi da certificare. Le certificazioni tecniche attestano, altresì, il rispetto delle condizioni previste per gli investimenti in beni strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo. Le certificazioni tecniche sono redatte sulla base degli appositi modelli messi a disposizione dal GSE. I soggetti abilitati, individuati dal Decreto Ministeriale sono:

- gli Esperti in Gestione dell'Energia (EGE);
- delle Energy Service Company (ESCO);
- gli ingegneri iscritti nella sezione A dell'albo professionale, con competenze e comprovata esperienza nell'ambito dell'efficienza energetica dei processi produttivi.

I suddetti soggetti sono tenuti a dichiarare, ai sensi degli artt. 46 e 47 D.P.R. n. 445/2000, il possesso dei requisiti di professionalità previsti nonché, ai fini della dimostrazione del possesso dei requisiti di indipendenza, imparzialità e onorabilità, di non trovarsi in situazioni di conflitto di interessi, anche potenziale, ai sensi della vigente normativa in materia e di non aver riportato condanne penali. Infine, per tenere indenni le imprese in caso di errate valutazioni di carattere tecnico ovvero di non veridicità delle certificazioni da cui consegue la decadenza dal beneficio, i citati soggetti sono tenuti a dotarsi di idonee **coperture assicurative**, stipulando una specifica polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle certificazioni rilasciate e agli importi dei benefici derivanti dai progetti di innovazione cui si riferiscono le certificazioni.

## REVISORE LEGALE

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti**. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro.

Il decreto attuativo ha incluso la certificazione contabile tra la documentazione obbligatoria che accompagna la comunicazione di ultimazione del progetto di investimento. Ciò comporta che l'iter autorizzativo del **GSE** si conclude solo in presenza (**anche**) di tale certificazione. L'assenza preclude l'ottenimento dell'agevolazione. Pertanto, la **certificazione contabile** delle spese del credito d'imposta "*Transizione 5.0*" rilasciata dal revisore deve essere trasmessa al GSE. Non basta conservarla ed esibirla in caso di controllo, ma diventa parte integrante della documentazione da trasmettere al GSE. Utile rammentare che la normativa richiede una **polizza di responsabilità civile "ad hoc"**, il cui massimale andrà adeguato al numero delle certificazioni rilasciate e agli importi dei benefici derivanti dai progetti di innovazione.

## SPESE DI CERTIFICAZIONE IN AGGIUNTA AL CREDITO DI IMPOSTA

Per le piccole e medie imprese, le spese sostenute per adempiere al suddetto obbligo di certificazione sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 10.000,00 euro, fermo restando il limite massimo delle spese agevolate.

Fermo restando il limite massimo complessivo di spese agevolabili, il beneficio è **aumentato di:**

1. un importo complessivamente **non superiore a 10.000 euro** per le spese sostenute dalle PMI per adempiere agli **obblighi di certificazione del risparmio energetico**;
2. un importo **non superiore a 5.000 euro** per le spese sostenute dai soggetti non obbligati per legge alla revisione legale dei conti, per adempiere all'obbligo di **certificazione contabile** circa l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile.

## MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/97:

- presentando il modello F24 unicamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto

dell'operazione di versamento;

- decorsi 5 giorni dalla regolare trasmissione, da parte di GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco dei beneficiari e del credito spettante;
- entro il 31.12.2025.

L'ammontare non ancora utilizzato a tale data è riportato in avanti ed è utilizzabile in cinque quote annuali di pari importo.

## INAPPLICABILITÀ DEI LIMITI ALLE COMPENSAZIONI – CESSIONE DEL CREDITO

Il credito d'imposta non è soggetto:

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta (da quadro RU), pari a 250.000,00 euro;
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 2 milioni di euro;
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per un ammontare superiore a 1.500,00 euro.

Il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

## IRRILEVANZA FISCALE DELL'AGEVOLAZIONE E CUMULABILITÀ

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito** nonché della base imponibile dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, c. 5 del Tuir.

Il credito d'imposta è **cumulabile con altre agevolazioni** che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto della non concorrenza alla formazione del reddito imponibile, non porti al superamento del costo sostenuto. Gli investimenti agevolabili con il credito d'imposta Transizione 5.0 possono arrivare a una copertura con altri aiuti cumulabili **fino al 100% della spesa**. Infatti, tale credito d'imposta non è un aiuto di Stato e non si applicano i limiti UE in materia di cumulo con altri sostegni concessi con fondi nazionali.

Il credito d'imposta **non è invece cumulabile**, in relazione ai medesimi costi ammissibili:

1. con il credito d'imposta per investimenti in beni nuovi strumentali Transizione 4.0;
2. con il credito d'imposta per investimenti nella ZES unica.

## RIDETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

È prevista la rideterminazione del credito d'imposta se, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento degli investimenti, i beni agevolati sono:

- ceduti a terzi;
- destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, anche se appartenenti allo stesso soggetto;
- nonché in caso di mancato esercizio dell'opzione per il riscatto nelle ipotesi di beni acquisiti in locazione finanziaria.

In tal caso:

- il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo;
- il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione è direttamente riversato dal beneficiario entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi di cui all'art. 1 co. 35 e 36 della L. 205/2017.

## OBBLIGHI DOCUMENTALI

Oltre alla documentazione richiesta per l'accesso al beneficio, sono previsti ulteriori adempimenti documentali.

### 1) Conservazione di idonea documentazione

Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. Il decreto ministeriale MIMIT/MEF disciplina le **procedure di controllo e recupero** del credito, stabilendo che i **controlli formali sulla procedura** per l'ottenimento del beneficio sono **affidati al GSE**, al quale spettano anche i **controlli di merito sulla spettanza** dell'incentivo per tutti gli **aspetti tecnici** che rappresentano il presupposto dell'agevolazione. Tali controlli si possono avviare già nel corso della procedura autorizzativa. È infine attribuito all'**Agenzia delle Entrate il potere di accertamento** e l'emissione degli atti di recupero in merito agli **aspetti fiscali**.

### 2) Dicitura in fattura

Di fondamentale importanza le diciture da riportare su fatture e documenti di trasporto. Sul punto, la circolare GSE ha precisato che l'impresa deve conservare le **fatture**, i **documenti di trasporto** e gli **altri documenti** relativi all'acquisizione dei beni agevolati contenenti, oltre alle singole voci di costo per ciascun investimento, il **codice identificativo** alfanumerico univoco rilasciato dalla piattaforma informatica, contraddistinto dalla **struttura TR5-XXXXX**, e il riferimento alle disposizioni di cui all'**art. 38 del D.L. n. 19/2024**.

### 3) Certificazione della documentazione contabile

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Il Collaboratore di Studio” è una rivista on line a cadenza mensile  
È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento  
Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

## PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2024: Euro 120 + IVA

## DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

## COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista  
Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista  
Francesca Iula – Dottore Commercialista  
Luca Malaman – Dottore, Ragioniere Commercialista  
Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista  
Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista  
Pierfranco Santini – Dottore Commercialista  
Luca Recchia – Dottore Commercialista  
Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

## HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Massimo Gamberoni, Luca Malaman, Emanuele Pisati, Luca Recchia, Stefano Rossetti, Vincenzo Verrusio

Chiuso in redazione il 13 settembre 2024

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:  
tel. 02 84892710  
e-mail [riviste@professionecommercialista.com](mailto:riviste@professionecommercialista.com)

## PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – [www.acomunicazione.com](http://www.acomunicazione.com)

*La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.*

*Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.  
Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.*

© 2024 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)